

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

SARAH MILA BARBASSA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS QUE
COMPÕEM O MESMO GRUPO ECONÔMICO

SÃO PAULO

2015

SARAH MILA BARBASSA

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS QUE
COMPÕEM O MESMO GRUPO ECONÔMICO**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Direito Tributário, da Direito GV, da Fundação Getulio Vargas, como exigência para a obtenção do grau de aprovação, no ano letivo de 2015, sob orientação da Professora Doutora Juliana Furtado Costa Araujo.

SÃO PAULO

2015

Barbassa, Sarah Mila.

Responsabilidade tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico / Sarah Mila Barbassa. - 2015.

139 f.

Orientador: Juliana Furtado Costa Araujo

Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas.

1. Direito tributário. 2. Responsabilidade (Direito). 3. Desconsideração da personalidade jurídica. 4. Solidariedade. I. Araujo, Juliana Furtado Costa. II. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. III. Título.

CDU 34::336.2

BANCA EXAMINADORA

*Aos meus pais,
pelo incentivo de uma vida toda.*

AGRADECIMENTOS

Todo trabalho é fruto de esforço, e, neste caso, não foi diferente. Se agora escrevo estas linhas, é porque pude contar com a contribuição de muitas pessoas queridas ao longo de todo o caminho percorrido para chegar até aqui.

Ao meu marido, Fabiano, por compreender, com paciência, a minha ausência.

À Professora Juliana Furtado Costa Araujo, pela disponibilidade, atenção e contribuição técnica manifestadas não apenas em sala de aula, mas também durante o período de orientação.

Ao Souza Cescon Barrieu e Flesch Advogados, em especial, ao Roberto Barrieu e à Andreza Ribeiro, pelo indispensável apoio durante todo o curso de mestrado.

Muito obrigada!

Para ser grande, sê inteiro: nada
Teu exagera ou exclui.
Sê todo em cada coisa. Põe quanto és
No mínimo que fazes.
Assim em cada lago a lua toda
Brilha, porque alta vive.

Ricardo Reis (1946, p. 148)

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo avaliar se o sistema jurídico brasileiro permite a atribuição de responsabilidade tributária a empresas integrantes de um mesmo grupo econômico. Para atingir o referido objetivo, foi realizada investigação baseada na análise de precedentes previamente selecionados na esfera administrativa e judicial. Também foram avaliadas a doutrina e a legislação específicas que tratam do assunto. Primeiramente, identificamos o conceito de grupo econômico adotado pelas autoridades fiscais e pela jurisprudência, assim como as bases legais que suportariam a tentativa de responsabilização nesses casos. Depois, analisamos a validade da legislação que poderia suportar a imposição da referida responsabilidade, confrontando-a com a doutrina e a jurisprudência. O resultado deste estudo demonstrou que o pertencimento a um grupo econômico não resulta na imposição de responsabilidade tributária às empresas que o compõem e que, a despeito de existirem, basicamente, três caminhos para responsabilizar empresas que integram um mesmo grupo econômico, apenas dois deles seriam juridicamente válidos. Referimo-nos aos casos em que duas ou mais empresas podem ser consideradas contribuintes solidárias por realizarem em conjunto o fato gerador do tributo e àqueles que decorrem da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Palavras-chave: Grupo econômico. Responsabilidade tributária. Desconsideração da personalidade jurídica. Solidariedade.

ABSTRACT

The present study has the goal of evaluating whether the Brazilian legal system allows the imposition of tax liability to companies pertaining to the same economic group. To achieve said purpose, an investigation based on the analysis of precedents previously selected from the administrative and judicial jurisprudence was made. The specific doctrine and legislation on the matter were also evaluated. Firstly, we have identified the definition of economic group adopted by the tax authorities and the jurisprudence, as well as the legal bases that would support the attempt of allocating tax liability in such cases. After, we have analyzed the validity of the legislation that could support the attribution of responsibility, confronting it with the doctrine and the jurisprudence. The result of this study has shown that the mere pertaining to an economic group does not result in the imposition of tax liability and that although there are basically three ways to allocate tax liability to companies that belong to the same economic group; just two of them would be valid from a legal standpoint. We are referring to the cases involving two or more companies that can be deemed joint and several liable due the joint practice of the tax triggering event and to the ones that arise from the application of the disregard of legal entity doctrine.

Keywords: Economic group. Tax liability. Disregard of legal entity. Joint and several liability.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	12
1 GRUPO ECONÔMICO	16
1.1 O surgimento dos grupos econômicos e os problemas deles derivados.....	16
1.2 Grupo econômico no direito brasileiro	18
1.2.1 <i>Grupo econômico na legislação comercial.....</i>	<i>19</i>
A. Grupo econômico de direito	19
B. Grupo econômico de fato	21
1.2.2 <i>Grupo econômico nos demais ramos do direito.....</i>	<i>23</i>
A. Grupo econômico no direito trabalhista	23
B. Grupo econômico no direito tributário	25
B.1 <i>Grupo econômico e legislação tributária</i>	<i>25</i>
B.2 <i>Grupo econômico na jurisprudência administrativa (CARF) e judicial</i>	<i>26</i>
2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA.....	32
2.1 Considerações preliminares	32
2.2 As figuras do contribuinte e do responsável no CTN	35
2.2.1 <i>Contribuinte.....</i>	<i>36</i>
2.2.2 <i>Responsável.....</i>	<i>37</i>
2.3 Limites impostos pelo CTN para a eleição do responsável	42
2.3.1 <i>Exemplos de hipóteses de responsabilidade lastreadas no art. 128 do CTN e comentários sobre a sua validade.....</i>	<i>49</i>
3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO NA JURISPRUDÊNCIA SELECIONADA (CARF E TRF-3).....	54
3.1 CARF	54
3.1.1 <i>Casos em que o pertencimento ao grupo foi insuficiente para a responsabilização (contribuições previdenciárias)</i>	<i>55</i>
A. Acórdãos 2403-002.683, 2403-002.682, 2403-002.692 e 2403-002.691.....	55
B. Acórdão 2803-003.637	56
C. Acórdão 2302-003.185	57
D. Acórdão 2302-003.107	58

3.1.2	<i>Casos em que o pertencimento ao grupo foi insuficiente para a responsabilização</i>	60
A.	Acórdão 1101-001.117	60
B.	Acórdão 1301-001.583	61
C.	Acórdão 3202-001.030	62
3.1.3	<i>Casos em que o pertencimento ao grupo foi suficiente para a responsabilização (contribuições previdenciárias)</i>	63
A.	Acórdãos 2302-003.158 e 2302-003.156	63
B.	Acórdão 2301-004.067	65
C.	Acórdão 2302-003.231	65
D.	Acórdão 2402-004.025	66
E.	Acórdão 2302-003.320	66
F.	Acórdãos 2402-004.097 e 2402-004.096	67
G.	Acórdãos 2401-003.470 e 2401-003.469	68
H.	Acórdãos 2401-003.400, 2401-003.490, 2401-003.489 e 2401-003.488.....	68
3.1.4	<i>Casos em que a responsabilização ocorreu pela aplicação do art. 124, I, do CTN e do art. 30, IX, da lei n. 8.212/91.</i>	69
A.	Acórdão 2302-003.075	69
B.	Acórdão 2403-002.347	70
3.2	TRF-3	71
3.2.1	AC 428.944.....	72
3.2.2	AC 461.803.....	73
3.2.3	AC 1.901.216.....	74
3.2.4	AI 505.723	75
3.2.5	AI 494.445	76
3.2.6	AI 426.256	77
3.2.7	AI 459.482	77
3.2.8	AI 488.428.....	78
3.2.9	AI 457.184	79
3.2.10	AC 345.464.....	80
3.2.11	AI 464.457	81
3.2.12	AI 419.300.....	81
3.2.13	AI 436.290	81
3.2.14	AI 436.296.....	82

3.2.15	AI 404.768	82
3.2.16	AI 359.207	83
3.2.17	AI 404.729	83
3.2.18	AI 254.923	85
4	SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA E GRUPO ECONÔMICO	87
4.1	Considerações iniciais	87
4.2	A questão do interesse comum e grupo econômico	88
4.2.1	<i>O alcance do art. 124, I, do CTN</i>	88
4.2.2	<i>O art. 124, I, do CTN e os grupos econômicos</i>	91
4.3	A responsabilidade legal e grupo econômico	98
4.4	Desconsideração da personalidade jurídica e grupo econômico	104
4.4.1	<i>Considerações iniciais</i>	104
4.4.2	<i>Origem e aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica</i>	104
4.4.3	<i>A desconsideração da personalidade jurídica no ordenamento brasileiro</i>	108
4.4.4	<i>Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária</i>	111
4.4.5	<i>Desconsideração da personalidade jurídica nos casos envolvendo grupos econômicos</i>	113
A.	Constituição do crédito tributário e desconsideração da personalidade jurídica	115
B.	Execução do crédito tributário e desconsideração da personalidade jurídica	118
B.1	<i>Execução do crédito tributário decorrente de autuação fiscal</i>	119
B.2	<i>Execução do crédito tributário decorrente de tributos declarados e não pagos</i>	121
	CONCLUSÕES	124
	REFERÊNCIAS	128
	ANEXO	128

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, com o objetivo de conferir maior efetividade à cobrança do crédito tributário, o Fisco, na esfera administrativa, e as Procuradorias, na esfera judicial, vêm tentando atribuir responsabilidade tributária a empresas que compõem um mesmo grupo econômico¹.

Não há clareza no Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966) a respeito do tratamento a ser dispensado pelas autoridades que pretendem cobrar o tributo de uma pluralidade de sociedades, vinculadas entre si por pertencerem a um grupo econômico. Ainda, a própria caracterização do grupo econômico tem sido um fator gerador de controvérsias, pois falta uma diretriz segura que permita aferir tal circunstância nos casos em que ela não deriva da existência de vínculo societário. E é exatamente por conta disto que nos propusemos elaborar o presente trabalho.

Pretendemos, assim, avaliar, a partir das normas atualmente vigentes e que regem a aplicação de responsabilidade em matéria tributária, a possibilidade de inclusão de uma pluralidade de sujeitos no polo passivo da obrigação tributária, nas hipóteses em que eles façam parte do mesmo grupo econômico.

A partir de um breve retrospecto a respeito da responsabilidade tributária e também com base na experiência cotidiana, é possível afirmar que houve uma evolução importante no modo de agir das autoridades fiscais, que, estando mais bem aparelhadas², passaram a se

¹ Em artigo publicado no *site* do Conjur em 25.11.2012, Alessandro Cristo (2012) afirma que a existência de poucos precedentes judiciais em torno da responsabilização de grupos econômicos, sobretudo no contexto do redirecionamento de execuções fiscais, estaria *empurrando os juízes a manejar a ferramenta cada qual à sua maneira*. A corroborar tal conclusão, citamos artigo de Maria Rita Ferragut (2014), publicado no *site* do Fiscosoft, em 22.07.2014, para quem *o Judiciário, não raramente desconsidera os limites normativos da lei, em prol do redirecionamento do passivo fiscal para empresas que, alegadamente, compõem um grupo econômico*. Nos últimos anos, como demonstraremos, o assunto ganhou força, havendo uma multiplicidade de precedentes judiciais nos quais o tema é discutido, a exemplo daqueles relacionados no anexo deste trabalho, proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Na mostra selecionada, apenas um dos acórdãos datam do ano de 2006, tendo todos os demais sido publicados a partir de 2011 (6 casos), 2012 (2 casos), 2013 (5 casos) e 2014 (4 casos). O mesmo acontece na esfera administrativa: em pesquisa realizada no *site* do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em “jurisprudência”, com a seleção do campo “ementa + acórdão” com os termos “responsabilidade tributária” e “grupo econômico”, no período de janeiro de 2005 a janeiro de 2015, encontramos 127 resultados, dos quais apenas 11 são anteriores a janeiro de 2012.

² Em artigo publicado no *site* do Fiscosoft em 23.05.2012, Antônio Airton Ferreira (2012), Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional em Campinas, faz referência ao controle que tem sido exercido pelo Fisco Federal nos últimos anos, em parte fruto do investimento em tecnologia e da criação, para os contribuintes, de obrigações que devem ser cumpridas em meio exclusivamente digital, senão vejamos: *Quando examinado pelo ângulo da formalização do crédito tributário, percebe-se que o nosso sistema tributário tornou-se muito efetivo. Isto pode ser visualizado por duas curvas, sendo a primeira correspondente à carga tributária presente nas normas e a segunda relativa à arrecadação alcançada com base nessas normas. No passado não tão longínquo havia uma grande distância entre essas duas curvas; hoje, elas quase se encontram, significando que as leis tributárias, agora, estão alcançando seus destinatários, certamente pela força dos controles*

preocupar com a garantia e satisfação do crédito tributário por parte dos contribuintes. Como consequência, as autuações e mesmo as execuções fiscais passaram a não se limitar à pessoa do contribuinte e começaram a incluir os responsáveis pelo tributo apurado.

Num primeiro momento, esse movimento foi extremamente focado na responsabilidade tributária de terceiros prevista no art. 135 do CTN; portanto, dirigiu-se sobretudo aos diretores, gerentes ou representantes dos contribuintes, o que pode ser constatado mediante breve consulta ao *site* do Superior Tribunal de Justiça – STJ. A título de exemplo, pesquisa feita no *site* do referido Tribunal com os termos “responsabilidade tributária” e “administrador” retornou mais de 150 resultados³. Embora ainda existam controvérsias envolvendo esse tipo de responsabilização, dela não trataremos neste trabalho, tendo em vista que há inúmeros trabalhos científicos que a abordam e um importante repertório jurisprudencial a ela dedicado.

De igual modo, não avaliaremos questões atinentes às regras de sucessão tributária, que, apesar de em muitas situações guardarem sintonia com a responsabilidade de empresas que compõem um mesmo grupo econômico, partem de situações fáticas distintas daquelas que nos propusemos avaliar neste momento, pois pressupõem a continuação da exploração de determinado negócio pelo sucessor, operando-se a transferência da responsabilidade de um para outro contribuinte. Contudo, excepcionalmente e quando necessário, trataremos deste tema (sucessão), para esclarecer questões atinentes à responsabilidade de grupo econômico.

O fenômeno da substituição tributária também não será foco deste trabalho, embora dele possamos fazer uso para explicar o funcionamento das regras de responsabilidade que interessam ao presente estudo.

Por fim, não trataremos da responsabilidade por infrações, exceto quando menção a esse tema for necessária para elucidar tópicos incluídos no escopo deste trabalho, já que, conforme exposto acima, nosso objetivo é o de verificar se poderiam as autoridades fiscais constituir ou cobrar o crédito tributário de terceiros que integram um mesmo grupo econômico.

A preocupação com o tema proposto se coloca na medida em que não há no CTN dispositivo que permita, de forma clara, a alocação da responsabilidade tributária aos referidos terceiros que integram o mesmo grupo econômico do contribuinte, fato que sugere a

instituídos pelas Administrações Tributárias, a exemplo do acesso aos dados bancários e da instituição da nota fiscal eletrônica, que permitem o controle automático sobre a receita auferida (base de cálculo de vários impostos e contribuições), que sempre foi uma variável inacessível ao Fisco.

³ Em 30.04.2015, o retorno da referida pesquisa apresentou 162 resultados.

existência de lacuna na legislação. Nesse contexto, ganha relevância a análise cujo objetivo seja o de constatar se a pretensão fazendária descrita acima encontraria respaldo em nosso ordenamento jurídico.

Com efeito, atribui-se ao art. 124 e ao art. 128 do CTN, que tratam, respectivamente, da solidariedade e da regra geral de responsabilidade, o fundamento de validade para a responsabilização⁴ de empresas que compõem um mesmo grupo econômico⁵.

No que diz respeito ao art. 124, embora pareçam bastante claros os casos de atribuição de responsabilidade solidária⁶ previstos em seus incisos, quais sejam, responsabilidade em razão de interesse comum na situação que configura o fato gerador ou por expressa disposição de lei, a sua aplicação ainda é fonte de intensa controvérsia.

Tal controvérsia, em parte, pode ser creditada ao fisco, que, por vezes, adota uma interpretação ampla do conceito de interesse comum para fins de aplicação da regra inserta no inciso I do mencionado art. 124.

De outro lado, também o legislador pode ser apontado como responsável pelo crescente número de demandas envolvendo a aplicação do dispositivo legal de que se cuida. Expliquemos: o inciso II do art. 124 do CTN dispõe sobre a possibilidade de lei atribuir responsabilidade tributária solidária a terceiro, e tal delegação, quando exercida sem considerar as demais disposições do mencionado Código, pode levar à criação de regra de responsabilidade incompatível com a Constituição Federal – CF (BRASIL, 1988) e com o próprio CTN.

De forma semelhante, o art. 128, por introduzir regra geral de responsabilidade tributária (ressalvamos, nesse ponto, o entendimento daqueles⁷ que não concordam com o fato de ser o art. 128 do CTN norma geral a ser observada para fins da atribuição de

⁴ Os termos “responsabilização” e “responsáveis” serão utilizados em sentido amplo neste trabalho. Chamamos atenção, contudo, para o fato de que em determinadas situações eles não refletem a atribuição de responsabilidade a terceiros, mas sim a imputação de responsabilidade ao real contribuinte da obrigação (casos envolvendo o art. 50 do Código Civil e a aplicação do art. 121, I do CTN) ou mesmo a relação que se forma entre codevedores, como na hipótese do art. 124, I do CTN.

⁵ Embora a análise dos precedentes que compuseram a mostra selecionada para fins da elaboração deste trabalho tenha demonstrado também o uso do art. 135, III do CTN como fundamento para a responsabilização de empresas de um mesmo grupo econômico, tendo em vista que na maioria dos casos tal dispositivo foi utilizado em conjunto com os arts. 124 do CTN e 50 do Código Civil e, ainda, que a doutrina e o próprio STJ já firmaram posição no sentido de que o referido artigo 135, III direciona-se às pessoas físicas que agiram com excesso de poderes, infração ao contrato social ou estatuto, dele não trataremos neste estudo.

⁶ Usaremos o termo “responsabilidade solidária” em sentido amplo neste trabalho. Como pode ser verificado no capítulo 2, entendemos que a solidariedade não é, propriamente, espécie de responsabilidade, mas regra cujo objetivo é o de regular as relações entre os sujeitos passivos, sejam eles contribuintes, responsáveis ou contribuintes e responsáveis, determinando seus efeitos.

⁷ Renato Lopes Becho (PEIXOTO; LACOMBE, 2005, p. 1019-1020) e Hugo Funaro (2013, p. 82-83) consideram o art. 128 do CTN como regra que disciplina o regime de substituição tributária.

responsabilidade), não endereça de forma adequada a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária no contexto de empresas que integram o mesmo conglomerado econômico, dando margem a interpretações.

E para complicar um pouco mais a discussão, também nos deparamos com casos de responsabilização de empresas que compõem um mesmo grupo econômico mediante aplicação do art. 50 do Código Civil (BRASIL, 2002), que trata da desconsideração da personalidade jurídica.

Em resumo, as tentativas de validar a atribuição de responsabilidade tributária a sujeitos que pertençam ao mesmo grupo econômico estão lastreadas, na maior parte dos casos, segundo levantamento feito a partir da mostra de precedentes selecionada para fins da elaboração do presente trabalho, nos citados artigos 124 e 128 do CTN e, ainda, no art. 50 do Código Civil.

Diante desse quadro, pretendemos avaliar se os dispositivos legais mencionados, de fato, sustentam a alocação de responsabilidade pelo débito fiscal a empresas de um grupo econômico, determinando, conforme aplicável, quais são os elementos que devem ser observados para que tal hipótese de responsabilização possa ser legitimada.

Para tanto, inicialmente, discorreremos sobre os conceitos de grupo econômico e traçaremos as bases da responsabilidade tributária previstas no CTN. Em seguida, discutiremos a aplicação concreta dos dispositivos legais adotados como fundamento de validade para a responsabilização de empresas que integram o grupo econômico e, ainda, algumas questões controversas associadas ao tema. Ao final, apresentaremos as conclusões a que chegamos a partir das análises efetuadas durante a elaboração deste trabalho.

1 GRUPO ECONÔMICO

1.1 O surgimento dos grupos econômicos e os problemas deles derivados

Em apertada síntese e com o propósito de embasar o tema que será adiante tratado neste trabalho, traçaremos a seguir algumas considerações sobre o contexto de surgimento dos grupos econômicos, assim como sobre os problemas identificados a partir dessa nova realidade de organização adotada pelas empresas.

A concentração econômica das empresas ocorre sobretudo por proporcionar ganhos de escala e eficiência, para atender às necessidades de um mercado global cada vez mais competitivo e exigente. O fenômeno, apesar de atual, não é novo, como, aliás, demonstram os estudiosos do assunto, a exemplo de Rubens Requião (2008, p. 273). Vejamos:

O mundo moderno, sobretudo após a última grande guerra (1939-1945), sofreu profundas transformações sociais e econômicas. No campo do direito comercial ocorreu uma verdadeira revolução, com o desenvolvimento das ideias e técnicas dos grandes grupos societários, consequência da concentração econômica das empresas. Houve, em face da economia de escala, a necessidade de as empresas se aglutinarem, a fim de atenderem às necessidades do desenvolvimento tecnológico dos processos de produção e de pesquisa, bem como do domínio ou da supremacia dos mercados de produção e de consumo. Já se observou que as chamadas “empresas multinacionais”, impressionantes pelo seu poder e estrutura, nada são além de grupos de sociedades [...].

Ainda em 1978, Fábio Konder Comparato (1978, p. 194-195) visualizava o fenômeno da concentração do capital, inclusive no Brasil, conforme se depreende da análise do trecho de sua obra, a seguir transcrito:

No Brasil, apesar de todas as marchas e contramarchas, o produto interno bruto –, isto é, não computamos os saldos do comércio exterior – cresceu em média 6,5% ao ano, em números deflacionados, entre 1946 e 1973.

A recente crise do petróleo, malgrado as previsões generalizadas de apocalipse, não provocou uma horizontalização nessa curva ascendente, embora tenha agravado, de modo considerável, a desigualdade na distribuição da riqueza mundial.

Atuando, a um só tempo, como causa e consequência desse crescimento econômico aparentemente incoercível, deparamos um vasto processo de acumulação do capital e de concentração empresarial. [...]

Ora, esse processo de concentração capitalística, que tanto impressionou Karl Marx, acabou por suscitar, a partir de certo nível, um fenômeno de mutação qualitativa inteiramente estranho às cogitações do século XIX. As grandes massas empresariais explodiram em múltiplos satélites, gravitando em torno do núcleo inicial. Doravante, a macrocompanhia passava a ser substituída pelo grupo de empresas, assegurando, como no mistério da Santíssima Trindade, a unidade na diversidade. A centralização do poder

político se revelava compatível com a desconcentração administrativa, que chegava mesmo a reforçá-la.

Ao lado dos pontos econômicos positivos decorrentes desse fenômeno da concentração do capital, começaram a surgir, também, os problemas a ele relacionados. Conforme abordado adiante, há mais de trinta anos se discutem os riscos associados a esse novo modelo de negócios que envolve o grupo de empresas e impressiona o quanto as questões levantadas naquela época são ainda extremamente atuais. Para facilitar o entendimento do tema e de modo a se evitar maiores delongas em sua abordagem, valemo-nos das conclusões de Fábio Konder Comparato (1978, p. 196) sobre o assunto:

Ora, o princípio da unidade de gestão sobre uma pluralidade de sociedades formalmente autônomas, como ensina a experiência de todos os países, gera três sortes de riscos de dano bem conhecidos: opressão dos sócios ou acionistas não-controladores; fraude contra credores, tanto comerciais quanto trabalhistas, ou o próprio Fisco; abuso de poder econômico nos mercados. Para evitá-los, não bastam medidas legislativas tópicas e desligadas entre si. Impõe-se a consideração do grupo econômico como nova modalidade social, uma espécie de sociedade de segundo grau, estabelecendo-se uma disciplina jurídica completa e coerente.

Pois bem. Dos problemas mencionados por Comparato, interessa, para os fins do presente trabalho, especialmente aquele que trata da fraude contra credores, no caso, o Fisco. Décadas depois de verificada a relação entre os grupos econômicos e as fraudes contra o Fisco, como se verá a seguir, ainda não há unanimidade no que diz respeito à aplicação das regras existentes no ordenamento brasileiro com o intuito de neutralizar o mau uso desse tipo de associação de empresas.

Aliás, conforme será analisado nos capítulos 3 e 4, a jurisprudência selecionada⁸ demonstra que as autoridades fiscais e as procuradorias têm considerado impróprias as relações firmadas entre empresas integrantes de grupos econômicos mesmo em situações comuns atinentes a essa forma de organização empresarial, como nos casos em que há compartilhamento de estrutura administrativa. Por outro lado, esta mesma análise também demonstra que, em determinados casos, os contribuintes têm mesmo se valido dos grupos econômicos para a prática de fraudes fiscais.

Nesse contexto, duas questões devem ser colocadas. A primeira delas diz respeito à viabilidade jurídica da responsabilização tributária das empresas que integram o mesmo grupo econômico. Sendo afirmativa a resposta, resta saber se o ordenamento jurídico brasileiro impõe limites para que tal responsabilização se concretize. Para responder a tais

⁸ Vide critérios de seleção na nota de rodapé n. 20.

questionamentos, primeiro analisaremos o conceito de grupo econômico e as regras de responsabilidade tributária previstas no CTN. É o que faremos a seguir.

1.2 Grupo econômico no direito brasileiro

No ordenamento jurídico brasileiro não há um conceito único para grupo econômico. Podemos nos deparar com definições de grupo econômico propostas por diversos ramos do direito, como o direito comercial, trabalhista e previdenciário.

Sem prejuízo da exposição mais detalhada do tema, e desde logo com a intenção de facilitar a sua compreensão, podemos resumir essa questão dos conceitos de grupos econômicos da seguinte forma:

- a) Grupos econômicos de direito: formados por empresas que se associam nos termos da Lei das Sociedades Anônimas, compreendendo os grupos de sociedades e os consórcios. Sua existência depende da expressa formalização do ato que os criou. Há declaração, por parte dos seus integrantes, do motivo pelo qual o grupo foi constituído e de como será a sua administração.
- b) Grupos econômicos de fato: não há definição na legislação, sendo identificados a partir das relações entre controladoras, controladas e coligadas (na definição da LSA). Também não há nenhum acordo formalizando a associação, tampouco diretrizes expressas no que tange aos seus objetivos.
- c) Grupos econômicos no direito trabalhista e tributário: compreendem tanto os grupos econômicos de direito quanto os de fato e, além disso, englobam aquelas sociedades que se relacionam de maneira coordenada, ainda que não possuam laços societários e que não tenham formalizado qualquer acordo entre si, sendo suficiente que atuem em conjunto, em empreendimentos comuns ou objetivando fins comuns. São, também, conhecidos como grupos econômicos de fato. Ressaltamos, contudo, que, apesar dessa nomenclatura, eles não derivam do conceito de grupo econômico de fato, ao qual se referem os autores de direito comercial consultados para fins da elaboração deste trabalho, representando, na verdade, uma ampliação do conceito por eles proposto.

1.2.1 Grupo econômico na legislação comercial

A. Grupo econômico de direito

A legislação societária, especificamente a Lei n. 6.404 (BRASIL, 1976), conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas (LSA), define o grupo de sociedades levando em consideração o vínculo de controle (subordinação) ou de direção (coordenação) existente entre elas e também o fato de se organizarem em prol do atingimento de objetivos comuns. Trata-se do chamado grupo econômico de direito.

No primeiro caso, qual seja, no dos grupos econômico de direito formados a partir da relação de controle verificada entre as empresas, aplica-se o disposto nos artigos 265 e seguintes da LSA⁹, 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.

Já os consórcios representam a segunda modalidade de grupo econômico, qual seja, aquela formada pela associação de empresas que ocorre quando duas ou mais sociedades resolvem realizar, em conjunto, determinada atividade, por certo período de tempo, podendo decorrer tanto da existência de relação de controle quanto da presença do vínculo de coordenação (lembrando que, nos demais grupos econômicos de direito, a sua formação decorre exclusivamente da relação de controle).

⁹ “CAPÍTULO XXI - Grupo de Sociedades - SEÇÃO I - Características e Natureza

Características

Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

Natureza

Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

Designação

Art. 267. O grupo de sociedades terá designação de que constarão as palavras “grupo de sociedades” ou “grupo”.

Parágrafo único. Somente os grupos organizados de acordo com este Capítulo poderão usar designação com as palavras “grupo” ou “grupo de sociedade”. [...]

Constituição, Registro e Publicidade

Art. 269. O grupo de sociedades será constituído por convenção aprovada pelas sociedades que o componham, a qual deverá conter: [...]

Essa última característica, qual seja, a existência temporária, constitui outro traço distintivo entre as figuras do consórcio e do grupo de sociedades previstas na LSA, pois, enquanto os consórcios devem revelar seu prazo de duração, os demais grupos econômicos somente têm essa obrigação se, realmente, tiverem sido formados para atingir determinado objetivo dentro de um certo prazo.

Além disto, o consórcio pode ser formado por empresas que não possuem qualquer vínculo societário entre si, bastando, para tanto, a sua vontade de, em conjunto, participar de um determinado empreendimento.

Tal como ocorre com os grupos econômicos constituídos a partir das disposições do art. 265 da LSA, também os consórcios pressupõem, para a sua formação, a observância de certas formalidades, conforme previsto nos arts. 278 e 279 da LSA¹⁰.

As características presentes na LSA como identificadoras dos grupos econômicos de direito são as mesmas que a doutrina consultada (REQUIÃO, 2008, p. 275; COELHO, 1995, p. 206-207; COMPARATO, 1978, p. 204-209) considera relevantes, motivo pelo qual essa associação de empresas não oferece maiores dificuldades para ser conceituada e identificada.

Ocorre, porém, que, no mais das vezes, não nos deparamos com os grupos econômicos de direito, que, como dito, são aqueles formalmente constituídos, mas, sim, com grupos econômicos de fato. Tanto que, na mostra¹¹ de precedentes analisada para fins da elaboração

¹⁰ “CAPÍTULO XXII

Consórcio

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

IV - a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;

VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;

VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;

VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.”

¹¹ As informações sobre a mostra de precedentes analisada para fins da elaboração deste trabalho estão no tópico 1.2.2, B.2 – que trata do grupo econômico na jurisprudência administrativa e judicial.

do presente trabalho, não identificamos nenhuma discussão envolvendo grupos econômicos de direito, o que indica que as principais polêmicas envolvendo a atribuição de responsabilidade tributária envolvem os grupos de fato, razão pela qual neles centraremos nossa análise.

Cabe aqui, mais uma vez, a ressalva de que os grupos econômicos de fato não são apenas aqueles reconhecidos em virtude das relações de controle e coligação existentes entre as empresas que os compõem, como discutido no tópico seguinte, mas também os que se formam em razão da atuação coordenada¹² de empresas. É o que veremos a seguir.

B. Grupo econômico de fato

A LSA, conquanto não defina o grupo econômico de fato, estabelece que são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa e controladas aquelas nas quais a controladora, direta ou indiretamente, tenha assegurado a maioria dos votos nas deliberações sociais, a teor do disposto em seu art. 243¹³.

Analisando os entendimentos de Rubens Requião, Fábio Konder Comparato e Fábio Ulhoa sobre o assunto, verificamos que as sociedades controladas e coligadas nos termos da LSA, ainda que não tenham formalizado acordo associativo específico, compõem o denominado grupo econômico de fato. Assim, caracterizam o grupo econômico de fato por subordinação aquelas sociedades que sejam controladoras e controladas. Já o grupo econômico de fato por coordenação é o formado por sociedades cujo vínculo societário decorra da coligação.

¹² Coordenação que não deriva do exercício de influência significativa de uma sociedade sobre as demais (coligação), mas, sim, da necessidade de atingirem determinado objetivo comum. Trata-se de coordenação que não decorre da existência de vínculo societário.

¹³ “CAPÍTULO XX - Sociedades Coligadas, Controladoras e Controladas

SEÇÃO I - Informações no Relatório da Administração

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.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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.

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)“.

Nesse sentido, Rubens Requião (2008, p. 275) entende que os grupos econômicos de fato compreendem as empresas coligadas, controladas e controladoras, que se relacionam em virtude do vínculo societário que possuem, sem que tenha havido qualquer formalização específica no sentido de regular o relacionamento entre elas. É o que se depreende da análise do seguinte trecho de uma das obras do citado autor:

São grupos de fato as sociedades que mantêm, entre si, laços empresariais através de participação acionária, sem necessidade de se organizarem juridicamente. Relacionam-se segundo o regime legal das sociedades isoladas, sob a forma de coligadas, controladoras e controladas, no sentido de não terem necessidade de maior estrutura organizacional.

Igualmente, Fábio Konder Comparato (1978, p. 200-204) afirma que a identificação dos grupos econômicos de fato ocorre por meio das regras que tratam das noções de *controle* e de *coligação* previstas na LSA.

Fábio Ulhoa Coelho (1995, p. 206) segue a mesma linha ao afirmar que “os grupos de fato se estabelecem entre sociedades coligadas ou entre controladora e controlada”.

Essa matéria também encontra-se disciplinada no Código Civil, e não há conflito entre as duas legislações (civil e comercial). Com efeito, de acordo com o art. 1.099¹⁴ do Código Civil, há coligação sempre que houver participação de uma sociedade no capital da outra de pelo menos 10%, sem que tal participação implique em controle. Quanto ao controle, a definição trazida no art. 1.098¹⁵ é similar àquela adotada pela LSA.

A partir das considerações acima, concluímos, com base na posição dos três autores citados neste tópico, que a caracterização do grupo econômico de fato para o direito comercial pressupõe somente a existência de vínculo societário entre as empresas que garanta o controle ou a administração de uma sobre as demais.

¹⁴ “Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.”

¹⁵ “Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.”

1.2.2 *Grupo econômico nos demais ramos do direito*

Saindo do direito comercial, encontramos no ordenamento jurídico brasileiro algumas referências a grupo econômico¹⁶, sendo que interessam para os fins do presente trabalho, sobretudo, aquelas existentes nas legislações trabalhista e tributária.

Antecipando as questões que serão analisadas a seguir, vale notar que os conceitos de grupo econômico no direito trabalhista e tributário não seguem, necessariamente, a distinção feita pelo direito comercial entre grupos econômicos de fato e de direito e, como demonstraremos, resultam numa definição mais ampla.

A. Grupo econômico no direito trabalhista

De acordo com o § 2º do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (BRASIL, 1943), há grupo econômico:

§ 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.

O citado dispositivo da CLT permite duas interpretações quanto ao conceito de grupo econômico: a primeira delas é coincidente com a noção do grupo econômico de fato propagada no direito comercial, de acordo com a qual está configurado o grupo quando as sociedades que o integram mantenham entre si relações de controle ou coligação; já a segunda interpretação é aquela que admite que mesmo empresas que não possuam relação societária entre si podem compor um grupo econômico, bastando, para tanto, que atuem em função do atingimento de objetivos comuns, isto é, que atuem de forma conjunta em determinado projeto ou negócio, sob administração comum, mesmo que inexista vínculo societário entre elas. Trata-se da formação de grupo econômico por coordenação.

Ao comentar o assunto, Valentin Carrion (2013, p. 40) confirma o entendimento acima, esclarecendo que o grupo econômico pode ser formado por relação de subordinação, quando presente vínculo societário que garanta o controle de uma das empresas sobre as demais, ou por coordenação, quando há uma “unidade de objetivo” entre elas, sem que haja o controle de uma sobre as demais. Nesse último caso, de acordo com a legislação trabalhista, é

¹⁶ Conforme tratado no capítulo 4, tópico 4.4.3, as legislações consumerista, concorrencial e ambiental trazem referência aos grupos econômicos, mas os conceitos firmados para fins da aplicação dos seus dispositivos não interessam a este estudo, motivo pelo qual a eles não recorreremos.

possível inferir que a formação do grupo econômico não pressupõe a vinculação societária entre as empresas que o integram, nem mesmo por força de coligação, sendo bastante o fato de elas atuarem em prol da consecução de objetivos comuns.

Além do dispositivo legal inserto na CLT acima transcrito, há quem fundamente a existência do grupo econômico de fato formado por coordenação para fins trabalhistas com base no art. 3º, § 2º da Lei n. 5.889/73¹⁷ (BRASIL, 1973), que trata das atividades rurais. É o caso, por exemplo, de Marcus Orione Gonçalves Correia (2008, p. 126-127). Para o citado autor, em adição à hipótese já prevista na CLT para a formação de grupo econômico (controle, direção ou administração comuns), a sua ocorrência, para fins de atribuição de responsabilidade solidária, se dá também quando uma ou mais empresas, “mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico ou financeiro rural”.

Qualquer que seja a origem do conceito de grupo econômico atualmente adotado no direito trabalhista, o fato é que ele é mais amplo do que o adotado pelo direito comercial, nos termos mencionados no tópico precedente, pois abrange as empresas que atuam em conjunto ou de forma complementar, mas que não possuem, necessariamente, vinculação societária entre si decorrente de controle ou coligação. Tal conclusão pode ser confirmada pela jurisprudência, conforme exemplificam os trechos dos acórdãos abaixo transcritos:

Primeiramente, cumpre destacar que não é condição para a configuração de grupo econômico a existência de direção, controle ou administração de uma empresa sobre a outra, ou seja, a existência da empresa líder, controladora, e da empresa controlada em torno de um mesmo objetivo, ou seja, comunhão de interesses, conforme se vislumbra na hipótese dos autos. Isto porque o Direito do Trabalho adota não só o grupo e. Necessário apenas a interligação entre as empresas, colaboração e atuação conjunta econômico por subordinação, mas também o grupo econômico por coordenação, na medida em que foi introduzida na legislação trabalhista, pela Lei do Trabalhador Rural, o grupo econômico por coordenação (§2º do art. 3º da Lei 5.889/73), tal qual previsto no modelo do direito germânico (Tribunal Regional Federal da Segunda Região, PROCESSO TRT/SP nº 0002091-09.2013.5.02.0202 - 9ª Turma RECURSO ORDINÁRIO ORIGEM: 02ª Vara do Trabalho de Barueri, Des. Bianca Bastos, julgamento em 12.02.2015).

Haverá grupo econômico, diz a lei, sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra (CLT, art. 2º, parágrafo 2º). Bem se vê, portanto, que as empresas que fazem parte do grupo previsto na

¹⁷ Art. 3º - Considera-se empregador, rural, para os efeitos desta Lei, a pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, que explore atividade agro-econômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados. [...]

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, embora tendo cada uma delas personalidade jurídica própria, estiverem sob direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico ou financeiro rural, serão responsáveis solidariamente nas obrigações decorrentes da relação de emprego.”

CLT não precisam ter a mesma finalidade social. Para o direito do trabalho, basta a simples relação de coordenação horizontal ou relacionada a empreendimento global entre as empresas para se confirmar a solidariedade em relação às dívidas trabalhistas. Isso porque, na atual conjuntura econômica e social, muito voltada para a excelência do sistema financeiro e comercial da sociedade empresária, as operações jurídicas e comerciais têm superado, cada vez mais, as tradicionais formas de dominação e controle habituais. E não seria nada razoável supor que esses interesses financeiros e a complexidade dessas relações possam afastar ou anular o sistema de proteção do direito do trabalho (Tribunal Regional Federal da Segunda Região, Processo TRT/SP N° 0294600-70.2004.5.02.0046 ORIGEM: 46ª VARA DO TRABALHO DE SÃO PAULO, Des. Eduardo de Azevedo Silva, julgamento em 10.02.2015).

Em razão do exposto acima, verifica-se que, no contexto das discussões travadas na esfera trabalhista, os grupos econômicos não são apenas aqueles formalmente reconhecidos pelo direito comercial, quais sejam, os grupos de direito e os de fato decorrente das relações de controle e de coligação, compreendendo, ainda, aqueles que se formam em razão da unidade de objetivos das empresas que o compõem, independentemente da relação societária existente entre elas.

B. Grupo econômico no direito tributário

B.1 *Grupo econômico e legislação tributária*

A Receita Federal, através da instrução normativa n. 971/09 (IN 971/09), reconhece a existência de grupo econômico “quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica”, adotando, portanto, definição muito similar àquela prevista na legislação trabalhista (CLT)¹⁸. Tal definição também foi usada durante a vigência da instrução normativa n. 3/05 (IN 3/05).

A similaridade apontada acima tem sido reconhecida, como se verá a seguir, pela jurisprudência tributária administrativa e judicial, salvo poucas exceções. Com efeito, com base nos precedentes analisados, é possível afirmar que a jurisprudência tem considerado como grupo econômico tanto aqueles grupos formados por laços societários, tal como previsto na doutrina de direito comercial, quanto aqueles formados por relação de coordenação, assim

¹⁸ Lembramos que tal definição, presente tanto na IN 971/09 quanto na CLT, é mais ampla do que a considerada pelo direito comercial, para quem, no caso dos grupos econômicos de fato, consideram-se apenas as empresas que mantenham relação de coligação ou de controle, ou seja, que possuam vínculos societários. Não estão, portanto, insertos no conceito de grupo econômico de fato do direito comercial os grupos de empresas cujo vínculo se dá em virtude apenas da comunhão de interesses.

entendida aquela que decorre da unidade de objetivos, aproximando-se, dessa forma, do conceito adotado no direito trabalhista.

Em resumo, também no direito tributário encontramos uma ampliação do conceito tradicional de grupo econômico. Isso porque tem sido admitida a sua caracterização tanto em decorrência do vínculo societário existente entre as empresas que o compõem, quanto em relação às sociedades que atuam de forma coordenada, objetivando atingir objetivos que lhes são comuns. Não há, na espécie, a formação de grupo econômico de direito tal como previsto na LSA, pois falta a formalização e o necessário vínculo societário (pela LSA, tal vínculo é dispensado apenas no caso dos consórcios). De igual maneira também não há, justamente pela falta de vínculo societário entre as sociedades, coligação ou controle, motivo pelo qual não há perfeita sintonia entre o grupo econômico de fato tratado na legislação tributária e aquele definido no direito comercial. Feitas essas considerações, analisaremos, a seguir, a partir dos casos selecionados¹⁹, como o conceito de grupo econômico tem sido aplicado na prática.

B.2 Grupo econômico na jurisprudência administrativa (CARF) e judicial

Na esfera administrativa, a partir da análise dos precedentes que compuseram a mostra²⁰ definida para fins da elaboração deste trabalho, constatamos que todas as referências

¹⁹ Detalhes sobre a mostra de precedentes analisada para fins da elaboração deste trabalho podem ser encontrados no tópico 1.2.2, B.2 – que trata do grupo econômico na jurisprudência administrativa e judicial.

²⁰ A mostra de precedentes jurisprudenciais proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pelo TRF-3 e pelo STJ que fundamentam a análise feita neste trabalho foi selecionada da seguinte forma:

(i) CARF: No *site* do CARF (carf.fazenda.gov.br), a pesquisa foi realizada com a expressão “grupo econômico” e “responsabilidade tributária”, considerando o período de 01.01.2014 a 20.11.2014. Houve 30 resultados retornados, sendo que 4 deles referiam-se a discussão envolvendo sucessão, motivo pelo qual foram descartados. Assim, compuseram a mostra para fins da realização do presente trabalho os demais 26 acórdãos, cuja relação pode ser verificada no anexo.

(ii) TRF-3: No *site* Tribunal (www.trf3.jus.br), a pesquisa foi realizada inicialmente com a expressão “grupo econômico E responsabilidade tributária”. Houve 100 resultados retornados até 08.11.2014, sendo que a maioria deles tratava de sucessão empresarial. Por conta disto, a pesquisa foi refeita com a utilização da seguinte expressão “grupo econômico E responsabilidade tributária NÃO sucessão”, tendo em vista que não se pretende neste trabalho discorrer sobre a responsabilidade decorrente da sucessão empresarial. Ainda assim, dos 17 resultados encontrados, todos tratavam do tema da sucessão. A alternativa encontrada foi adicionar à expressão originalmente utilizada como critério de busca os termos “interesse comum” e “124”, de modo que a pesquisa fosse realizada pelo uso das seguintes expressões: “grupo econômico E responsabilidade tributária E interesse comum” e “grupo econômico E responsabilidade tributária e 124”. Depois da análise dos dois grupos de acórdãos pesquisados e da exclusão daqueles que continuavam abordando o tema da sucessão, chegou-se a um total de 18 acórdãos, todos relacionados no anexo.

(iii) STJ: No *site* do Tribunal (www.stj.jus.br), a pesquisa foi realizada com a expressão “grupo econômico E responsabilidade tributária”. Houve 10 resultados retornados até 08.11.2014, que foram devidamente analisados e, posteriormente, acrescidos daqueles precedentes que, embora não tivessem aparecido no resultado da busca inicial, foram mencionados nos primeiros 10 acórdãos considerados, totalizando 15 precedentes. Não foram consideradas, para fins do presente trabalho, referências a decisões monocráticas, tão somente a acórdãos. De todos os acórdãos analisados, apenas dois não tratavam da aplicação da

conceituais a grupo econômico mencionadas nos tópicos 1.2.1 e 1.2.2 acima são utilizadas, inclusive aquela que trata dos grupos econômicos de direito²¹.

Não verificamos, portanto, distinção relevante traçada pelo CARF entre os grupos econômicos de fato e de direito para a aplicação das regras de responsabilidade tributária, motivo pelo qual é possível concluir que ambas as espécies de grupo, quando identificadas, podem ser utilizadas na tentativa de proceder à responsabilização das empresas que o integram. Sendo assim, é possível afirmar que o CARF entende como caracterizado o grupo econômico quando duas ou mais sociedades atuam de forma coordenada, muito embora elas não possuam vínculo societário, o que revela, como dito no tópico anterior, um conceito de grupo econômico mais amplo do que aquele formado a partir da análise da doutrina de direito comercial.

A citada falta de uniformidade na conceituação de grupo econômico não nos parece equivocada, na medida em que a legislação que disciplina essa matéria permite mais de uma interpretação, sem que se verifique ilegalidade em qualquer delas.

Cabe, nesse ponto, abrir um parêntese para lembrar que, mais adiante, discutiremos quais são os requisitos que, no contexto de um grupo econômico, devem ser considerados para que se possa cogitar a respeito da aplicação das regras de responsabilidade tributária entre as empresas que o compõem. Queremos, com esta afirmação, afastar desde logo a ideia de que seria legítima qualquer tentativa de responsabilização de terceiros pelo simples fato de eles pertencerem a um determinado grupo econômico, hipótese, que, na nossa opinião, não encontra validade na CF, tampouco no CTN.

Pois bem. Voltemos aos precedentes²² que têm sido proferidos pelo CARF e que foram analisados para fins da elaboração do presente trabalho. A primeira conclusão, como já

responsabilidade entre empresas que integram um mesmo grupo econômico com base no art. 124 do CTN. Para mais detalhes sobre os acórdãos, *vide* relação contida anexo.

Vale notar que a base jurisprudencial consultada para fins da elaboração do presente trabalho abrangeu, além dos precedentes acima citados, aqueles proferidos pelo STF ou mesmo pelo STJ que, de alguma forma, impactariam o estudo do alcance da responsabilidade tributária de grupo econômico. Contudo, como existem poucos precedentes de fato importantes sobre esse assunto, não foi necessária a eleição de determinado critério para a seleção de tais precedentes.

Por fim, observamos que foram considerados, ainda, os acórdãos proferidos no período posterior ao inicialmente adotado na pesquisa, sempre que o tema neles tratado tenha se mostrado relevante para o presente trabalho. Contudo, neste caso, a seleção não abrangeu um critério pré-determinado, mas, sim, a sua pertinência e relevância para o tema ora tratado.

²¹ A título ilustrativo, citamos o Acórdão 2302-003.231, que menciona o art. 265 da LSA, que trata dos grupos econômicos de direito ao lado da CLT para fundamentar a existência do grupo. Há, ainda, Acórdãos que citam a LSA de forma genérica, ao lado da CLT, como os de números 2402-004.097 e 2402-004.096. Outros mencionam a IN 971 e a CLT, como os de números 2401-003.470 e 2401-003.469. Há também referências isoladas à CLT (Acórdãos 2302-003.158 e 2302-003.156) e à IN 3/05 (Acórdãos 2403-002.683 e 2403-002.682).

dissemos, é no sentido da inexistência de distinção relevante entre grupos econômicos de fato e de direito para fins da aplicação das regras de responsabilidade tributária. Ou seja, para o CARF, não faz diferença se o grupo foi formalmente constituído para combinar esforços ou recursos em prol das atividades de cada uma das empresas que o compõem ou para possibilitar a execução de um empreendimento comum (grupo econômico de direito nos termos da LSA), sendo suficiente que haja relação de coligação ou controle entre as referidas empresas (grupo econômico de fato, conforme doutrina de direito comercial) ou que elas atuem de forma coordenada na consecução de um dado objetivo, mesmo que não possuam vínculo societário (grupo econômico, conforme a CLT e a IN 971/09) para que reste evidenciada a sua caracterização.

Aliás, não é demais repetir que o art. 265 da LSA, que trata do grupo econômico de direito, também é citado ao lado daqueles que introduziram o conceito de grupo econômico nas searas trabalhista e tributária, trazendo regra mais abrangente, o que demonstra que o CARF, de fato, não busca uma distinção entre os grupos de fato e de direito, sendo importante para o referido tribunal administrativo apenas a sua identificação.

Dito isto, então, a questão que se coloca não é propriamente a de saber qual seria o fundamento legal que respaldaria o CARF e a própria administração tributária na identificação dos grupos econômicos, mas, sim, a de saber quais seriam os indícios que os levariam a identificar a formação desses grupos, na ausência de elementos objetivos, como a existência de participação societária comum.

A resposta para tal questionamento é que ainda não existe critério e que os julgadores levam em consideração a prova disponível nos autos, colhida caso a caso, conforme detalhado no capítulo 3.

Na prática, dentre os elementos que chamam a atenção da fiscalização e desencadeiam uma investigação mais detalhada estão (i) a existência de mais de uma empresa no mesmo endereço, que atuam no mesmo ramo ou em atividades complementares; (ii) a constituição de sociedades com objetos sociais similares ou complementares por ex-empregados de uma delas ou entre membros de uma mesma família; (iii) o compartilhamento de funcionários e/ou de instalações, sem a correspondente remuneração; (iv) a nomeação de administradores comuns; (v) a existência de transações financeiras entre elas, sobretudo quando demonstram que determinada sociedade não dispõe de capacidade financeira para executar sua atividade-fim; ou, ainda, (vi) a prestação de serviços de uma para outra de forma recorrente ou exclusiva.

²² Detalhes sobre os referidos precedentes encontram-se no capítulo 3 e, a sua relação, no anexo deste trabalho.

Presentes os referidos elementos num determinado caso concreto, a pergunta que deve ser respondida é se há, de fato, a formação de grupo econômico ou se as empresas que supostamente o integram, a despeito de figurarem como entidades distintas umas das outras, operariam, na prática, como se fossem uma única sociedade. Nesta hipótese, segundo pensamos, a situação fática não revelaria exatamente a existência de um grupo de empresas, mas, sim, de uma única, tema que será explorado nos capítulos 3 e 4 do presente trabalho.

Neste momento, apenas para ilustrar a importância do assunto, citamos o precedente abaixo, que transmite a ideia a que nos referimos no parágrafo anterior, qual seja, a da “consideração unitária” das empresas alegadamente integrantes de um grupo econômico:

Portanto, no que diz respeito ao aspecto estrutural e organizacional das empresas, pode-se comprovar que as duas empresas compartilham recursos físicos, técnicos, de pessoal, operacionais, de máquinas e equipamentos, enfim, tudo é compartilhado, ou seja, as duas empresas se misturam completamente, estão livremente distribuídas e organizadas nas instalações das duas empresas, compartilhando e dividindo todos os seus recursos, demonstrando que, na verdade, são uma única organização, apenas separadas formalmente em duas pessoas jurídicas por uma questão tributária, meramente para fruir indevidamente do benefício tributário do Simples Nacional (Acórdão 2302-003.320, Segunda Seção de Julgamento, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 17.07.2014).

Num cenário como o retratado no precedente acima citado, parece-nos que o mais adequado não seria a referência a grupo econômico (já que o pressuposto para a sua caracterização é a existência de uma pluralidade de empresas), mas, sim, a uma única sociedade. Há, nestes casos, como será oportunamente avaliado, uso equivocado do conceito de grupo econômico, como justificativa para a validação da atribuição de responsabilidade a diversas empresas para fins de aumentar a garantia ao crédito fiscal, tema que, por sua relevância, deve ser bem compreendido, para que possa, então, ser aplicado de forma correta.

Na esfera judicial, especificamente no âmbito do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3), o contexto jurisprudencial avaliado é similar ao que encontramos no CARF, já que, no geral, os precedentes não destoam dos proferidos pelo Tribunal administrativo, tendo os desembargadores do TRF-3 se socorrido das mesmas bases legais utilizadas nos julgamentos do CARF para a identificação dos grupos econômicos, pois são elas que hoje disciplinam o assunto no ordenamento jurídico brasileiro.

Quando o pertencimento ao grupo não é óbvio, ou seja, quando ele não decorre da existência de participação societária comum entre as empresas, a sua identificação também é feita com base na análise de indícios, dentre os quais destacamos: existência de confusão patrimonial entre as empresas, administração e/ou controle acionário comuns, identidade de

endereços, execução das mesmas atividades ou de atividades afins/complementares e identidade do quadro de funcionários, o que pode gerar a distorção apontada, por permitir a caracterização de grupo em casos nos quais, na verdade, existe uma única empresa.

E, para que não parem dúvidas, transcrevemos, a seguir, trechos de acórdãos que exemplificam o posicionamento que tem sido adotado pelo TRF-3 a respeito deste tema:

Entendo, pois, como bem demonstrado pela Exequente/Embargada a existência de Grupo Econômico de fato entre as empresas Embargantes Indústrias Reunidas CMA Ltda., CM4 Participações Ltda., CMA Indústria de Subprodutos Bovinos Ltda., M4 Logística Ltda. e Frigorífico Caromar Ltda. à época das exações em apreço, em razão da unidade de administração de fato (Alfeu Cruzato Mozaquatro), grupo esse que se valeu de toda sorte de ilícitos para, no caso da devedora originária, fraudar direitos trabalhistas (AC 1901216, eDJF3 Judicial de 13.06.2014).

No caso dos autos, há prova de que as empresas para as quais se requer o reconhecimento de que formam grupo econômico de fato têm seu quadro social integrado por membros da mesma família, haja vista a identidade de sobrenome entre os dirigentes das agravadas, conforme demonstram os documentos de fls. 76/96 e fls. 101/107. Atuam no mesmo ramo do comércio varejista de roupas e acessórios - o que denota a exploração de atividades inter-relacionadas, quando não as mesmas. Desse modo, verifica-se a presença dos requisitos caracterizadores, além de indícios de confusão patrimonial e fraude. Assim, as empresas Kitscht Bazar Ltda. (CNPJ n.º 46.357.687/0001-48) e Lacmann Confecções Ltda. (CNPJ n.º 43.219.211/0001-22) devem ser incluídas no polo passivo da execução fiscal originária (AI 428944, eDJF3 Judicial de 17.10.2014).

Cumprе esclarecer que o grupo econômico de empresas caracteriza-se, dentre outros aspectos, pela ocorrência de atuação empresarial uniforme e congruente sob o manto de várias pessoas jurídicas distintas (AI 459482, e-DJF3 Judicial de 24.05.2013).

Na medida em que o *modus operandi* do CARF e do TRF-3 é similar no que diz respeito à metodologia adotada para a identificação de grupos econômicos, aplicam-se aos julgamentos desta última Corte as mesmas ponderações feitas em relação aos precedentes proferidos pelo CARF.

Já no STJ, dos 15 precedentes analisados, apenas em 2 deles encontramos referência à relação de coligação e controle como elemento a ser considerado na definição de grupo econômico, o que nos remete às noções existentes no direito comercial sobre o tema. Partindo do pressuposto de que, na falta de um conceito único para grupos econômicos, admite-se o uso de todas as referências legais e infralegais que tratam desse tipo de organização, não competiria ao STJ dispor sobre este assunto, na medida em que a esta Corte não cabe a discussão do enquadramento de fatos a um determinado dispositivo legal. Por outro lado, poderia o referido Tribunal auxiliar na aplicação das regras existentes sobre o assunto,

esclarecendo os elementos que deveriam ser avaliados por aqueles que desejem verificar se determinado grupo de empresas pode ser considerado como um grupo econômico. Com isto, haveria a unificação dos critérios utilizados para a identificação dos grupos de sociedades que não decorram expressamente da existência de laços societários entre as empresas que o integram.

De toda forma, em que pesem as dificuldades práticas decorrentes da falta de um conceito detalhado para grupo econômico de fato, a ausência de normatização nesse sentido não impede a análise que nos propusemos realizar. Por conta disto e com o propósito de fundamentar o que será discutido adiante, no que concerne à definição de grupo econômico, é importante levar em conta que a pesquisa jurisprudencial realizada sugere a existência de alinhamento entre o posicionamento do CARF e do TRF-3 quanto à adoção dos diversos conceitos de grupo econômico previstos na legislação brasileira. Admite-se, portanto, a existência do grupo tanto em virtude da atuação coordenada das empresas que o compõem, independentemente da existência de vínculo societário entre elas, bem como nos casos em que o referido vínculo esteja presente. Neste contexto, podemos afirmar que tanto as autoridades administrativas, quanto o TRF-3, adotam a noção de grupo econômico expressa na CLT e na IN 971/09. O STJ, por sua vez, não tem se pronunciado acerca deste assunto, providência desejada para minimizar as dificuldades existentes na aplicação dos conceitos legais de grupo econômico.

Feitas essas considerações sobre o conceito de grupo econômico, passaremos, a seguir, à análise das regras que envolvem a sujeição passiva tributária, para, então, ingressar no cerne da questão objeto do presente trabalho, qual seja, a validade da responsabilização conjunta de empresas que integram um mesmo grupo econômico.

2 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

2.1 Considerações preliminares

Previamente à análise do problema central a ser discutido no presente trabalho e com o objetivo de, desde logo, evitar interpretações equivocadas sobre os conceitos que serão adiante explorados, entendemos necessário tecer algumas considerações sobre a condição de contribuinte e de responsável para fins tributários, bem como sobre como o tema foi tratado na CF.

Pois bem. A CF não define, de forma expressa, quem deva ser o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, limitando-se a estabelecer os critérios materiais das hipóteses em relação às quais pode recair a tributação, cabendo ao legislador a escolha e a determinação dessas pessoas, conforme preceitua seu art. 146²³, inciso III, “a”.

Já a regra dirigida aos responsáveis encontra-se no inciso III, do mencionado art. 146 da CF. De acordo com tal dispositivo constitucional, cabe à lei complementar disciplinar as normas gerais de direito tributário, dentre as quais estão, no nosso entendimento, as que tratam de responsabilidade. Este assunto, hoje pacificado, já foi objeto de intensa discussão, como se depreende do resumo feito a seguir.

Para os Professores Hugo de Brito Machado (2012, p. 147), Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 89), Luís Eduardo Schoueri (2014, p. 76), Eurico Marcos Diniz Santi (2000, p. 88) e Luciano Amaro (2007, p. 168-169), a CF outorgou ampla reserva à lei complementar para dispor sobre normas gerais de direito tributário, diretriz necessária para guiar as ações dos entes políticos no que diz respeito à tributação.

Por outro lado, os Professores Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza entendem que as normas gerais em matéria tributária referenciadas no art. 146, III da CF são aquelas que visam, apenas, resolver conflitos de competência ou regular as limitações

²³ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
 II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
 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;
 b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003) [...]”.

constitucionais ao poder de tributar²⁴, pois admitir o contrário implicaria no desvirtuamento do federalismo e da autonomia dos municípios.

A discussão acima envolve a aplicação das teorias dicotômica e tricotômica das funções da lei complementar. Em linha com o que já antecipamos, filiamo-nos à corrente que defende a tríplice função da lei complementar, ou seja, aquela segundo a qual tal lei, para além de resolver conflitos de competência e de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, deve dispor sobre as normas gerais de direito tributário, dentre as quais se incluem aquelas que tratam da atribuição de responsabilidade.

E a exigência de lei complementar para veicular norma que trata do responsável, regra geral de direito tributário que interessa a todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), é necessária justamente para garantir a sua aplicação uniforme em todo o território nacional, atendendo, assim, ao princípio da isonomia.

Em suma, sendo a responsabilidade tributária matéria atinente às normas gerais de direito tributário, necessariamente deve ser tratada em lei complementar. E como defendido por boa parte da doutrina e pelo próprio Supremo Tribunal Federal – STF²⁵, a lei

²⁴ “O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar” (CARVALHO, 2014, p. 214)

“Reafirmamos, portanto, que só será válida a lei complementar que vier a dispor sobre conflitos de competência tributária ou regular as limitações constitucionais “ao poder de tributar”. Tal conclusão, posto não deflúa naturalmente de mera leitura do invocado art. 146, é a única possível, se levarmos em conta, em sua exegese, dentre outros, os precitados princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital” (CARRAZZA, 2011, p. 1041).

²⁵ “DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, in fine, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946. 2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar. 3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. 4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991. 5. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. (RE 559943/RS, J. 12.06.2008, Relatora: Min. Carmen Lúcia, Plenário)” (grifos nossos).

“DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. [...] 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso,

complementar em vigor que disciplina as referidas regras de responsabilidade é o próprio CTN²⁶.

Ainda com relação aos ditames constitucionais que afetam a eleição tanto do contribuinte quanto do responsável, como sujeitos passivos da obrigação tributária, cabe mencionar a obediência aos princípios da capacidade contributiva²⁷, da razoabilidade²⁸, do não confisco²⁹ e da estrita legalidade³⁰.

Andréa M. Darzé (2010, p. 39-66) analisa o assunto de forma minuciosa, defendendo a observância de todos os mencionados princípios por parte do legislador que irá definir os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Regina Helena Costa (2009, p. 197) é mais sucinta, apontando como os limites constitucionais aos quais se sujeita aquele que pretenda dispor sobre norma de responsabilidade tributária apenas o respeito à lei complementar e ao princípio da razoabilidade. Confira-se:

As limitações constitucionais no trato da matéria de responsabilidade tributária são as seguintes: *i*) exigência de *lei complementar* (art. 146, III, b) e *ii*) *razoabilidade*, a orientar o legislador na escolha do terceiro que virá a responder pelo ônus tributário, uma vez que sempre há de estar vinculado indiretamente ao fato gerador (art. 5, LIV).

Já Luciano Amaro (2007, p. 312-313), a despeito de não fazer expressa referência ao princípio da capacidade contributiva, ressalta que terceiro não pode ser eleito como

incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. [...] 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, J. 03.11.2010, Plenário)” (grifos nossos).

²⁶ Embora o CTN tenha sido editado como lei ordinária, tendo em vista o princípio da recepção, atualmente ele integra o ordenamento brasileiro como se lei complementar fosse, motivo pelo qual só por lei dessa natureza (complementar) pode ser modificado. Esse assunto já foi objeto de discussão na doutrina, estando hoje pacificado. O fundamento legal para tanto é o art. 34, § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

²⁷ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; [...]”

²⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...]”

³⁰ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”

responsável, por substituição, solidariedade ou subsidiariedade, “se não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte”.

Maria Rita Ferragut (2013, p. 43-44) defende a observância tanto do princípio do não confisco quanto da capacidade contributiva pelo ente político que pretender exercer a competência que lhe foi outorgada e criar hipótese de responsabilidade tributária.

Feitas essas considerações de ordem constitucional, passemos, agora, à análise das figuras do contribuinte e do responsável no âmbito do CTN.

2.2 As figuras do contribuinte e do responsável no CTN

De acordo com o Título II – Obrigação Tributária, Capítulo IV – Sujeito Passivo, Seção I – Disposições Gerais, art. 121, *caput*³¹, do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é aquele que se encontra obrigado ao pagamento do tributo.

Contudo, a definição legal de sujeito passivo tributário não se esgota no *caput* do mencionado art. 121. No parágrafo único deste mesmo artigo, o legislador aponta duas categorias de sujeitos passivos, quais sejam, os “contribuintes” e os “responsáveis”.

Nesse contexto, denomina-se contribuinte³² aquele que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo e responsável³³ (ou sujeito passivo indireto) aquele que, embora não ostente a condição de contribuinte, tenha a obrigação de pagar o tributo por expressa disposição legal.

Tal distinção é necessária, pois nos ajudará a compreender as hipóteses que serão analisadas no último capítulo e que são, costumeiramente, utilizadas pelo Fisco para atribuir responsabilidade tributária a empresas que integram um mesmo grupo econômico. Antes, contudo, discorreremos um pouco mais sobre as figuras do contribuinte e do responsável, para

³¹ “CAPÍTULO IV - Sujeito Passivo

SEÇÃO I - Disposições Gerais

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.”

³² “Art. 121. [...]”

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; [...].”

³³ “Art. 121. [...]”

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.”

bem compreender como o assunto foi disciplinado no CTN e como tem sido interpretado pela doutrina e pelos Tribunais.

2.2.1 Contribuinte

A doutrina não diverge com relação às características que devem revestir o sujeito passivo que ostente a qualidade de contribuinte, assim considerado aquele que “realiza a materialidade descrita na norma” (BECHO, 2011, p. 126), “aquele que protagoniza o fato descrito na hipótese de incidência tributária” (COSTA, 2009, p. 190) ou “aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (MACHADO, 2013, p. 145). Na mesma linha, citamos Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 596-597), Luís Eduardo Schoueri (2014, p. 549-550) e Ricardo Lobo Torres (2009, p. 228).

Ao analisar o tema, Maria Rita Ferragut e Paulo de Barros Carvalho, que também concordam com a posição acima, são enfáticos ao admitir que somente a realização do fato jurídico tributário é insuficiente para que alguém possa ser apontado como contribuinte, devendo, para tanto, além de praticar a conduta definida na norma de incidência tributária como geradora do tributo, figurar no polo passivo da relação obrigacional, senão vejamos:

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, 2013, p. 34).

Nos domínios jurídicos, [contribuinte] é o sujeito de direitos que ocupa o lugar sintático de devedor, no chamado “polo passivo da obrigação tributária” (CARVALHO, 2008, p. 553).

Concordamos com a necessidade de aquele que realiza o fato impositivo figurar no polo passivo da norma de incidência tributária para poder ser considerado o contribuinte, sobretudo porque tal interpretação é a que nos parece ser mais consistente com a dicção do art. 121 do CTN, que pressupõe a existência do liame obrigacional, além da prática do fato gerador, como os requisitos necessários para a caracterização do contribuinte.

Diante da clareza do conceito de contribuinte, despidiendola a referência a qualquer precedente jurisprudencial sobre o assunto. Guardemos, por ora, a noção aqui apresentada, para que possamos avançar e tratar da figura do responsável.

2.2.2 Responsável

Analisada a definição de contribuinte, fica fácil entender o conceito de responsável. Trata-se, como bem delimitado pela redação do art. 121 do CTN, de pessoa obrigada ao pagamento do tributo por expressa determinação legal, e não por ter realizado a hipótese de incidência tributária.

A despeito da clareza contida no art. 121 do CTN quanto à definição do responsável tributário, não há consenso na doutrina a respeito das espécies de responsabilidade tributária tratadas no referido diploma legal, conforme se verá seguir.

Com base na classificação inicialmente proposta por Rubens Gomes de Sousa³⁴ (1975, p. 55), há os que dividem essa classe de sujeitos passivos em duas subclasses, a daqueles que são responsáveis por substituição e a dos que o são por transferência (aqui incluída a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade de terceiros em geral). No primeiro caso, o dever de pagar o tributo é, desde sempre, atribuído a terceiro diverso daquele que pratica o fato gerador. No segundo, há o deslocamento do dever de pagar o tributo para outra pessoa. Adotam esse posicionamento Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 597), Hugo de Brito Machado (2013, p. 146)³⁵.

Luis Eduardo Schoueri (2014, p. 556) divide os responsáveis em duas categorias, quais sejam, a do substituto e a do responsável por transferência. E assim esclarece a diferença entre elas:

Fala-se em *substituição* quando o legislador, conquanto descrevendo uma conduta praticada por uma pessoa (contribuinte) como hipótese tributária, determina que, verificada aquela conduta, outra pessoa (*substituto*) terá a obrigação de recolher o tributo. [...]

Já a responsabilidade *stricto sensu* (por transferência) surgirá quando o legislador, embora definindo um sujeito passivo pela verificação do fato

³⁴ Transferência ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três:

1) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação;

2) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original;

3) Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. [...]

Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

³⁵ Embora para Rubens Gomes de Sousa a solidariedade seja hipótese de atribuição de responsabilidade por transferência, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Hugo de Brito Machado não deixam claro se entendem tratar-se tal instituto de hipótese de atribuição de responsabilidade por transferência, embora tenham aceito a classificação proposta por Rubens de Sousa.

jurídico tributário, determina, em virtude de outro fato (diverso do fato jurídico tributário) que outra pessoa passará a ser responsável (solidariamente ou não) pelo recolhimento do tributo devido pelo primeiro. [...].

Quanto à solidariedade, Schoueri entende que se trata de regra que disciplina a relação entre os devedores do tributo, sejam eles contribuintes, responsáveis ou contribuintes e responsáveis. Segundo afirma, “a possibilidade de multiplicidade de devedores leva ao tema da relação entre eles”. Sendo essa relação de subsidiariedade, a regra aplicável é a do art. 128 do CTN. Por outro lado, em se tratando de solidariedade, aplica-se o disposto no art. 124 do mesmo dispositivo legal (SCHOUERI, 2014, p. 553).

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, defende a existência de três espécies de responsabilidade: responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações. Admite a substituição como hipótese de sujeição passiva indireta, mas critica a denominação “responsabilidade por substituição”, entendendo que o que ocorre na prática não é a troca de lugares entre o contribuinte e o substituto, pois a obrigação já nasce em nome do substituto (CARVALHO, 2008, p. 567, 576)³⁶.

Quanto à solidariedade, o referido autor reconhece sua existência apenas nos casos “em que dois ou mais sujeitos de direitos se encontram compelidos a satisfazer a integridade da prestação”. E prossegue afirmando que “ali, onde encontrarmos duas relações, entretidas por preceitos de lei, para a segurança do adimplemento prestacional de uma delas, não teremos, a bem do rigor jurídico, o laço de solidariedade que prende os sujeitos passivos”, o que, a nosso ver, traduz hipótese típica de atribuição de responsabilidade (CARVALHO, 2008, p. 347).

Assim como Paulo de Barros Carvalho, Luciano Amaro (2007, p. 308-310) também critica a posição daqueles que sustentam haver duas subclasses de responsabilidade (por substituição e transferência), especificamente por conta da solidariedade, instituto que, em suas palavras, “não é tão simples de catalogar”, pois coloca devedores como contribuintes e,

³⁶ No subsolo do direito posto, seguindo a linha de pensamento de Rubens Gomes de Sousa, vamos encontrar a doutrina que aponta o contribuinte como sujeito passivo direto, e, como figuras de sujeição indireta, a substituição e a transferência, subdividindo-se esta em solidariedade, sucessão e responsabilidade. O magistério, porém, tecido com critérios econômicos ou com dados ocorridos em momento pré-legislativo, não mais se sustenta em face de uma dogmática que se pretende rigorosa, voltada apenas para os aspectos jurídicos que os eventos do mundo possam oferecer.

Não sobeja repisar que a substituição de que falam os mestres, ou que registram os textos prescritivos, dista de ser fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos, sob o pálio de determinado regime, como sugere o termo. A modificação se produz antes que o texto seja editado, em tempo que antecede o aparecimento da disciplina jurídica sobre a matéria. Estamos diante de algo que se opera em intervalo meramente político, quando o legislador prepara sua decisão e a norma ainda não logrou entrar no sistema.

ao mesmo tempo, como responsáveis por um único débito, não havendo o necessário deslocamento da obrigação de um para outro (é o caso, por exemplo, das hipóteses de copropriedade, em que os cotitulares de um imóvel seriam contribuintes do IPTU em relação à parte que lhes cabe individualmente e responsáveis em relação às demais, obrigando-se, cada qual, pela dívida toda)³⁷. Quanto a esta questão, esclarece o autor que

O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, donde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro (AMARO, 2007, p. 316).

Nesse contexto, Luciano Amaro (2007, p. 311-328, 446-448), apesar de reconhecer as diversas hipóteses de atribuição de responsabilidade no CTN, não as enquadra na tipologia mencionada (responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência), mas as divide em responsabilidade solidária (art. 124), responsabilidade por sucessão (arts. 129 a 133), responsabilidade de terceiros (art. 134), responsabilidade pessoal de terceiros (art. 135) e responsabilidade por infrações (arts. 136 e 137), tratando a substituição como decorrência do art. 128, norma a ser instituída por lei ordinária.

Já a Ministra Regina Helena Costa (2009, p. 193, 210), que também discorda da classificação proposta por Rubens Gomes de Sousa, esclarece que a responsabilidade solidária, quando envolver devedores que, em conjunto, praticaram o fato gerador, não revela

³⁷ A doutrina pátria, já antes do advento do Código Tributário Nacional, costumava identificar duas modalidades básicas: a da *substituição* e a da *transferência*.

Rubens Gomes de Sousa (1975 apud AMARO, 2007, p. 308), antes do Código Tributário Nacional, expôs essa classificação dos modos de *sujeição passiva indireta*, desdobrando a *transferência* em três subespécies: a *sucessão*, a *solidariedade* e a *responsabilidade* (expressão esta que, como vimos, veio, no CTN, a ser empregada para designar *genericamente* todos os casos de sujeição passiva indireta, que abrangeria, naquela classificação doutrinária, os casos de substituição e os de transferência).

“A classificação referida tem sua utilidade didática, não obstante algumas inconsistências técnicas, mercê das quais não foi, talvez, correspondida no Código, apesar do gosto manifesto desse diploma pelas definições e classificações.

O *substituto legal tributário* é figura bem definível e comum na prática legislativa. [...]

A *sucessão*, como modo de *transferência* da obrigação tributária, também não oferece dificuldades maiores. [...]

Já a *solidariedade* não é tão simples de catalogar. [...] ocorrido o fato gerador, tem-se desde logo mais de uma pessoa ocupando a posição de sujeito passivo, como se dá nas hipóteses de *comunhão de interesses* de duas ou mais pessoas na situação em que se traduza o fato gerador; realizado este, todas essas pessoas figuram como sujeitos passivos solidários.

Noutras situações, o evento que provoca a solidariedade é estranho ao fato gerador; este é realizado por uma pessoa, mas, em razão de evento (valorizado pela lei para tal efeito), outra pessoa é eleita como responsável solidário. [...]

Não se pode, na solidariedade, cogitar de *substituição*, já que ninguém é substituído, nem de *transferência*, pois a obrigação não se transfere de “A” para “B”, em razão de certo evento, como ocorre na sucessão. Um devedor (responsável solidário) é identificado sem que se ausente da relação de débito a figura do outro (que não é, pois, nem substituído nem sucedido). Opera-se aí uma extensão da subjetividade passiva, em razão da qual passam a figurar, como devedores da obrigação, dois ou mais indivíduos”.

modalidade de sujeição passiva indireta, mas, sim, direta (art. 124, I do CTN). Por outro lado, na hipótese de solidariedade legal (art. 124, II do CTN), quando a norma atribui a terceiro, alheio à relação jurídico-tributária da qual surge o fato gerador do tributo, a condição de responsável, estar-se-ia diante de norma de atribuição de responsabilidade por conta da prática de ato ilícito. Vejamos:

Importa salientar que a solidariedade, sob esse fundamento [art. 124, I], não constitui modalidade de sujeição passiva indireta, como sustentam alguns doutrinadores, visto que os devedores solidários não são terceiros, porquanto realizam a situação fática descrita na hipótese de incidência. Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no pólo passivo da obrigação tributária, representando apenas “forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo”.

Já a prescrição do inciso II parece, à primeira vista, inócua, pois a solidariedade tributária sempre decorre da lei. O que o dispositivo estabeleceu é que a lei poderá apontar pessoas que, mesmo não sendo partícipes da situação fática que constitui a hipótese de incidência tributária, respondam solidariamente pelo débito. A justificativa para isso está no fato de que essas pessoas assumem a responsabilidade solidária em virtude de outro vínculo jurídico, deflagrado pela prática do ato ilícito. Não se cuida, portanto, de solidariedade propriamente dita, vale dizer, aquela que respeita à obrigação principal, como já mencionado. [...]

Observe-se, mais uma vez, que a solidariedade propriamente dita, fundada no art. 124, I, CTN, como visto, não constitui modalidade de sujeição passiva indireta, porquanto o devedor solidário também realiza o fato contido na hipótese de incidência e, assim, qualifica-se como contribuinte. Mas há aquela solidariedade pertinente a terceiros, a que alude o art. 124, II, CTN. Essas terceiras pessoas são personagens de vínculos distintos da obrigação principal, decorrentes de deveres jurídicos de outras naturezas que não o conseqüente da realização do fato descrito na hipótese de incidência tributária – a obrigação principal.

Em resumo, sustenta a autora que o CTN previu três hipóteses de responsabilidade, quais sejam: a sucessão (arts. 129 a 133), a responsabilidade em sentido estrito (aquela prevista no art. 124, II e arts. 134 e 135) e a substituição (que se extrai das disposições do art. 128) (COSTA, 2009, p. 210-211).

Diversamente, Maria Rita Ferragut (2013, p. 64) reconhece cinco espécies de normas que atribuem responsabilidade no CTN, a saber: substituição (art. 128), solidariedade (art. 124), sucessão (arts. 129 a 133), responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135) e responsabilidade por infrações (art. 137).

Ao comentar o assunto, Andréa M. Darzé (2010, p. 138) simplificou o raciocínio ao concluir que, nos termos do CTN, o mais adequado seria adotar classificação que distinguisse os contribuintes dos responsáveis “utilizando como critério o grau de proximidade que a

peessoa compelida ao pagamento do tributo mantém com o fato jurídico tributário”. Desse modo, aqueles que possuíssem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo seriam os contribuintes. Inexistindo tal relação ou sendo ela “de outra natureza que não pessoal e direta”, estar-se-ia diante da figura do responsável (DARZÉ, 2010, p. 203). Contudo, ao resumir sua posição sobre o tema, a autora identifica quatro hipóteses de responsabilidade (por sucessão, de terceiros, por infração e substituição tributária), dentre as quais não está a solidariedade, que é por ela tratada em capítulo apartado, por tratar-se de norma de natureza híbrida, caso do art. 124, I, do CTN (DARZÉ, 2010, p. 238) ou por representar “tipo de nexo que se estabelece entre codevedores “e não “forma de inclusão de terceiro na relação tributária”, no caso do art. 124, II (DARZÉ, 2010, p. 257).

Como se pode notar, as hipóteses de responsabilidade previstas no CTN ainda causam intensa discussão doutrinária, sobretudo quanto à sua classificação. As principais controvérsias centram-se na responsabilidade por substituição e na solidariedade. Para nós, o CTN previu três tipos distintos de regras que permitem a atribuição de responsabilidade tributária, a saber: sucessão, responsabilidade de terceiros (aqui incluída a responsabilidade prevista no art. 124, II do CTN) e substituição.

Quanto ao tema da solidariedade (art. 124 do CTN), de fundamental importância para o presente trabalho, na medida em que expresso em um dos dispositivos adotados pelas autoridades fiscais para fundamentar a tentativa de atribuir responsabilidade tributária a empresas que integram o mesmo grupo econômico, entendemos tratar-se de norma que regula a relação entre os devedores do crédito fiscal, tal como sustentado por Luis Eduardo Schoueri, cuja posição apresentamos linhas acima.

Expliquemos. A solidariedade, assim como a subsidiariedade, não são, se consideradas de forma isolada, normas de atribuição de responsabilidade, mas, sim, estipuladoras dos seus efeitos. Levando tal premissa em consideração e trazendo de volta o conceito de responsável previsto no art. 121 do CTN, temos que a regra do art. 124, I, de responsabilidade não se trata, pois se presta a regular a relação entre contribuintes de determinado tributo que, em conjunto, praticam o fato jurídico tributário³⁸.

Por outro lado, veremos que a delegação de competência para a determinação do responsável tributário solidário à lei ordinária, nos termos do art. 124, II, do CTN de pura solidariedade não se trata, mas, sim, de típica hipótese de atribuição de responsabilidade a terceiros, o que somente é possível se observados os limites fixados no próprio CTN para

³⁸ No último capítulo, abordaremos, com maiores detalhes, o alcance do art. 124, I.

tanto, qual seja, a disciplina estabelecida no art. 128 do CTN. Uma vez enunciada a norma que atribui tal responsabilidade, será ela, quanto aos seus efeitos, solidária.

Entendimento semelhante foi adotado pela Primeira Seção do STJ, que, conforme se depreende pela análise do trecho da ementa a seguir transcrita, concluiu tratar-se a solidariedade de efeito da responsabilidade, e não propriamente de regra autônoma, o que só reforça o quão polêmico e controverso se afigura o tema. Confira-se:

[...] 1. O sujeito passivo da obrigação tributária, que compõe o critério pessoal inserto no consequente da regra matriz de incidência tributária, é a pessoa que juridicamente deve pagar a dívida tributária, seja sua ou de terceiro(s).

2. O artigo 121 do Codex Tributário elenca o contribuinte e o responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, assentando a doutrina que: “Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo, pouco importando o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou responsável” (Bernardo Ribeiro de Moraes, in “Compêndio de Direito Tributário”, 2º Volume, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2002, pág. 279).

3. O contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN).

4. Em se tratando do responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto), não há liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN). [...]

6. A responsabilidade tributária, quanto aos seus efeitos, pode ser solidária ou subsidiária (em havendo co-obrigados) e pessoal (quando o contribuinte ou o responsável figura como único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação).

7. Por oportuno, forçoso ressaltar que a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário, vale dizer: a responsabilidade de sujeitos passivos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si ou contribuinte e responsável) pode ser solidária ou subsidiária (notas de Mizabel Derzi na atualização da obra “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro, 11ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2000, pág. 729) (ERESP 446955 / SC EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL 2005/0076989-6, Primeira Seção, Ministro LUIZ FUX, 09/04/2008).

2.3 Limites impostos pelo CTN para a eleição do responsável

Vimos no tópico 2.2 acima que o contribuinte é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, que figura no polo passivo da relação jurídico-tributária e que realiza o fato descrito na norma de incidência tributária, possuindo, portanto, relação pessoal e direta com o fato gerador. No que tange ao responsável, vimos que a sua eleição não pressupõe o

preenchimento de todas as condições acima referidas, sendo ele, em regra, um terceiro obrigado ao pagamento do tributo.

Além disto, no tópico 2.1, vimos que a responsabilidade é tema que deve ser tratado por lei complementar, por dizer respeito à norma geral de direito tributário, conforme previsto na CF, e que, de acordo com o sistema tributário vigente, o CTN é quem faz as vezes da lei complementar para cumprir com tal mister.

Nesse contexto, sendo o CTN a lei complementar que veicula as normas gerais de direito tributário, é desse diploma legal que devemos extrair os limites impostos pelo legislador para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possam, dentro da sua competência, fixar normas de responsabilidade tributária.

Pois bem. Ao analisarmos o CTN, verificamos que no Título II, no Capítulo V, Seção I – Disposição Geral, foi inserido o art. 128, o qual traça os contornos atinentes à figura do responsável tributário. Nesse sentido, considerando que o legislador, em regra, não se vale de palavras vazias, o fato de o referido art. 128 estar encartado dentro do capítulo que trata especificamente da responsabilidade como disposição geral que regula o tema, apenas reforça, segundo pensamos, a posição por nós adotada.

E, para facilitar a compreensão deste assunto, transcrevemos, a seguir, a norma veiculada pelo citado artigo, confira-se:

CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária
SEÇÃO I - Disposição Geral

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.

Cabe, aqui, ressaltar o posicionamento daqueles que entendem que o art. 128 do CTN não se refere a uma regra geral de responsabilidade, mas, sim, a norma que prevê o regime de substituição tributária, como Renato Lopes Becho (apud PEIXOTO; LACOMBE, 2005, p. 1019-1020), para quem “o conteúdo do art. 128 não se refere à responsabilidade, mas, sim, à substituição tributária”. O citado autor, ao comentar o assunto prossegue afirmando que a expressão “sem prejuízo do disposto neste Capítulo” utilizada no início do art. 128 tem o objetivo de esclarecer que “o seu conteúdo não se confunde com o disposto nas demais seções, ou seja, nos artigos seguintes (129 a 138). Com isso, reafirma-se que seu conteúdo não trata da responsabilidade tributária”.

Hugo Funaro (2013, p. 82-83) também defende que a responsabilidade prevista no art. 128 do CTN trata-se de responsabilidade por substituição, “tendo em vista que o responsável é colocado na condição de principal obrigado pela satisfação do crédito tributário, seja por completa exclusão da responsabilidade do contribuinte, seja porque este responde somente supletivamente pela dívida”. Quanto à natureza do vínculo com o fato gerador, sustenta o citado autor, com base na posição de Heleno Taveira, que “o substituto tributário deve ter participação no fato, no ato ou negócio sujeito à tributação”.

Discordamos do posicionamento ora mencionado e, como já afirmado, acreditamos que a melhor interpretação para o previsto no art. 128 do CTN é aquela que considera essa norma como guia para que o legislador ordinário possa exercer a competência que lhe foi outorgada e eleger o responsável pelo crédito tributário. E é a partir dessa premissa que analisaremos o dispositivo em comento, com o objetivo de determinar o objeto por ele alcançado e, sobretudo, as condições que devem ser satisfeitas para que se possa validamente atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Muito bem. O art. 128 do CTN faz uso da expressão “crédito tributário”, motivo pelo qual não há maiores dificuldades para concluir que este é o seu objeto, isto é, o bem jurídico por ele tutelado. A esse respeito, concordamos com o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins (2011, p. 256) no sentido de que a referida expressão “abrange tanto os tributos como as multas, quando assim a lei o determinar”.

Além disto, entendemos que, em nenhum momento, teve o legislador o intuito de limitar o crédito tributário referido no art. 128 do CTN ao valor do tributo acrescido de multa e de juros constituído por meio de auto de infração, ou seja, ao lançamento realizado pela autoridade competente.

Aliás, quanto a esse aspecto, basta analisarmos as demais disposições do próprio CTN que logo chegaremos à conclusão de que a responsabilidade não engloba apenas os tributos constituídos pelo fisco nos termos do art. 142 do CTN, mas, sim, todo aquele crédito que deriva da realização do fato imponível, independentemente de ter sido apurado pela autoridade administrativa. É o caso, por exemplo, do art. 129, cuja redação é absolutamente clara ao dispor que, em se tratando de sucessão, o sucessor responde pelos créditos constituídos, pelos em curso de constituição e por aqueles que venham a ser constituídos. Essa também é a posição de Luciano Amaro (2007, p. 311).

Definido o objeto da regra de responsabilidade prevista no art. 128 do CTN, passemos à análise das demais condições por ele exigidas para que se permita a atribuição de responsabilidade à pessoa distinta do contribuinte.

Logo no início do art. 128, verificamos que a responsabilidade a que ele alude somente pode decorrer de lei. Tal exigência carece de mais explicações, tendo sido, inclusive, já acolhida pela jurisprudência, a exemplo do decidido pela Primeira Seção do STJ ao julgar Recurso Especial no qual se discutia a responsabilidade tributária do agente marítimo pelo imposto de importação e onde restou consignado que, na ausência de lei, não se considera válida a imputação de responsabilidade, mesmo que tenham as partes firmado acordo nesse sentido³⁹.

Prosseguindo na leitura do *caput* do art. 128, verificamos que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiro deve ser expressa, fato reforçado pela doutrina, a exemplo do que afirma Ives Gandra da Silva Martins (2011, p. 256), para quem não são válidas aquelas normas que apenas sugerirem, com esforço de interpretação, que determinada pessoa se encontra na condição de responsável pelo crédito tributário decorrente de fato gerador praticado por outra.

Resta-nos, então, perquirir a respeito do alcance da expressão *vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação* à qual faz referência o art. 128 do CTN, para que, a partir daí, tenhamos claros os limites a serem observados pelas pessoas políticas para fins da criação de normas que atribuam responsabilidade tributária a terceiros.

Há quem defenda, a exemplo de Maria Rita Ferragut (2013, p. 44), que a terceira pessoa, isto é, o responsável mencionado no art. 128 do CTN, pode ser tanto quem mantenha relação indireta com o fato jurídico tributário quanto quem mantenha vínculo direto ou indireto com o “sujeito que realizou o fato”.

Para Luis Eduardo Schoueri (2014, p. 558-559), a vinculação do responsável com o fato gerador pressuporia apenas que a pessoa escolhida para ser o sujeito passivo indireto pudesse se ver ressarcida do valor do tributo devido, sob pena de violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco.

É possível dizer, portanto, que a interpretação de Luis Eduardo Schoueri, embora pareça mais ampla, conversa com aquela proposta por Maria Rita Ferragut, pois, ao que tudo indica, é o próprio vínculo direto ou indireto com o realizador do fato ou o vínculo indireto

³⁹ “[...] 12. A jurisprudência do STJ, com base na Súmula 192/TFR, consolidou a tese de que, ainda que existente termo de compromisso firmado pelo agente marítimo (assumindo encargos outros que não os de sua competência), não se lhe pode atribuir responsabilidade pelos débitos tributários decorrentes da importação, por força do princípio da reserva legal. [...]”

15. In casu, revela-se incontroverso nos autos que o fato jurídico tributário ensejador da tributação pelo imposto de importação ocorreu em outubro de 1985, razão pela qual não merece reforma o acórdão regional, que, fundado no princípio da reserva legal, pugnou pela inexistência de responsabilidade tributária do agente marítimo” (REsp 1129430 / SP RECURSO ESPECIAL 2009/0142434-3, Primeira Seção, Ministro LUIZ FUX, j. 24/11/2010, grifos nossos).

com o fato jurídico tributário que garantem o ressarcimento do imposto recolhido pelo responsável.

De igual modo, para Luciano Amaro (2007, p. 312), o vínculo entre o responsável e o fato gerador precisa ser tal que permita que o obrigado seja ressarcido do imposto por ele recolhido, ou seja, “é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso”.

Diversamente, Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 316) entende que o vínculo entre o responsável e o fato gerador do tributo previsto no art. 128 do CTN possui natureza de sanção, pelo fato de o citado responsável ter se desincumbido de verificar o pagamento de tributo em determinada situação.

Sacha Calmon Navarro Coelho (NASCIMENTO, 1998, p. 295-296) resume, de forma bastante simples, as razões, a nosso ver irrefutáveis, que levaram os autores do CTN a exigir a presença de vínculo do responsável com o fato gerador do tributo. Nesse caso, a análise do contexto histórico nos permite entender qual foi a intenção do legislador ao dispor que o responsável deveria estar vinculado ao fato gerador da obrigação tributária e, por conseguinte, nos ajuda a compreender o alcance de tal vinculação.

Segundo o citado autor, inicialmente, o anteprojeto do CTN não previa a necessidade de haver vínculo entre o responsável e o fato gerador para que a lei pudesse atribuir-lhe tal condição. Esse fato suscitou questionamento por parte daqueles que estavam envolvidos no projeto de elaboração do CTN, pois a norma redigida de maneira tão aberta conferiria ao legislador amplos e irrestritos poderes para escolher a pessoa que seria responsabilizada pelo pagamento do crédito tributário, o que facilitaria a discriminação. Como precaução, portanto, foi inserida no texto legal a necessidade de haver vinculação do terceiro eleito pelo legislador com o fato gerador, tornando a regra em comento eficaz e funcional e, ao mesmo tempo, garantindo ao responsável o direito ao ressarcimento do valor do tributo por ele recolhido em razão de fato gerador praticado por outrem. Essa providência evitou que a norma de responsabilidade posta no CTN ofendesse os princípios constitucionais que regem o direito tributário brasileiro, dentre os quais destacamos os que asseguram o respeito à capacidade contributiva e à não utilização do tributo com efeito de confisco, como já afirmado no presente trabalho. Para facilitar a compreensão do assunto, optamos por transcrever a posição do Professor Sacha Calmon ora mencionada:

No anteprojeto do Código (1953), de autoria de Rubens Gomes de Sousa, a questão estava posta no art. 163:
“Sem prejuízo do disposto no Capítulo V do Título VI do Livro V, a lei tributária poderá atribuir de modo expresse a responsabilidade pela

obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida, com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo, ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste”.

Na Comissão do IBDF, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, hoje ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro), por inspiração do notável tributarista carioca, Dr. Gilberto de Ulhôa Canto, foi formulada uma modificação no corpo do artigo, ao argumento de que “como está redigido, não nos parece que possa subsistir. Permitiria a transferência do ônus tributário a *qualquer terceiro sem nenhuma justificativa*, e facultaria a discriminação. É mister, para que se torne razoável, condicionar-lhe a aplicação aos casos em que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. Acrescente-se: [...] desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação”. [...]

A emenda proposta, adiante-se, foi acolhida pelo governo, embora com outra redação (Projeto Oswaldo Aranha, 1954). Passou-se a dizer que a responsabilidade seria de “terceira pessoa vinculada *de fato* ou *de direito* ao respectivo fato gerador”.

A redação atual do CTN – compare-se – incorpora os escrúpulos da doutrina expressados na emenda proposta pelo IBDF e cristaliza a evolução da espécie. Vale dizer a “vinculação ao fato gerador”, no que tange ao “responsável”, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário. [...]

O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão.

A capacidade contributiva que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do “substituto”. Aqui está o coração do problema.

Em virtude do exposto acima, entendemos que a melhor interpretação para a expressão “vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação” é aquela que privilegia a realização dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, não deixando que sobre o responsável recaia o ônus da tributação, já que quem deve suportá-lo, nos termos do disposto na CF, é o próprio contribuinte.

Sendo assim, há quem defenda, como Maria Rita Ferragut (2013, p. 44), que o alcance do art. 128 do CTN seria maior do que aquele aferido através da sua interpretação literal, pois, ao exercitar sua competência, poderia o legislador ordinário identificar pessoa que, a despeito de não estar indiretamente vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, mantivesse uma vinculação tal com o sujeito que o realiza, que lhe permitiria figurar como responsável, sem que, com isso, restassem violados os princípios constitucionais aos quais já nos referimos.

Contudo, estudando um pouco mais o assunto, encontramos o posicionamento defendido por Juliana Furtado Costa Araújo (2010, p. 61) em tese de doutorado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, cuja explicação, a nosso ver, está em linha

com o próprio objetivo do dispositivo analisado, considerando os debates que foram travados à época da elaboração da norma analisada, senão vejamos:

Importante consignarmos que, se tal vínculo se der com o critério material da regra-matriz, obviamente que ele será de natureza indireta. É que caso se configurasse como um vínculo direto, estaríamos diante da figura do contribuinte e não do terceiro responsável.

Este entendimento legitima também a possibilidade de o vínculo do terceiro ser estabelecido não apenas com a própria materialidade do tributo, mas também com o realizador do fato jurídico tributário. Isto porque, como o critério material consiste em um verbo pessoal de predicação incompleta, sempre estará presente neste elemento, ainda que implicitamente, o sujeito que o realizou. Desta forma, como necessariamente haverá uma pessoa realizando a materialidade, é possível que se estabeleça a relação entre esta e o terceiro.

Assim, concluímos que a melhor solução para interpretar a vinculação ao fato gerador a que alude o art. 128 do CTN é aquela que considera a ligação indireta do eleito a responsável ao critério material do tributo. Com efeito, é justamente por conta desse vínculo indireto com o critério material⁴⁰ da regra-matriz de incidência tributária que se justifica a relação do responsável com o sujeito que o pratica ou com os atos e negócios dele decorrentes. É também por conta dessa proximidade com o critério material da hipótese de incidência tributária que, como regra, se consegue garantir que o responsável não tenha seu patrimônio expropriado diante do descumprimento do dever de pagar o tributo a cargo do contribuinte. Nesse contexto, o responsável é, em regra, o agente arrecadador, nos casos em que há retenção de tributo, ou a pessoa capaz de fiscalizar o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, arcando com o ônus do tributo apenas se se omitir ao cumprimento do dever legal que lhe fora imposto pela lei.

⁴⁰ Segundo Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 262-264), o critério material da regra-matriz de incidência tributária faz “referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo (critérios espacial e temporal). E prossegue, com o intuito de explicar seu raciocínio, afirmando que o critério material é aquele que prescreve ações humanas, sejam elas representativas de um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). [...] Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando o seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.”

2.3.1 Exemplos de hipóteses de responsabilidade lastreadas no art. 128 do CTN e comentários sobre a sua validade

Com base no entendimento exposto acima, selecionamos alguns exemplos de atribuição de responsabilidade tributária que, em nossa opinião, encontram-se fundamentados no art. 128 do CTN.

O primeiro deles é o do representante de pessoa estrangeira que possui ativos no Brasil, a quem a lei n. 10.833/03 (BRASIL, 2003) elegeu como responsável pelo recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital, nos seguintes termos:

Art. 26 . O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.

Ora, superada a questão a respeito da possibilidade da lei brasileira exigir o recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido pelo estrangeiro em razão da alienação de ativo brasileiro, a eleição do seu procurador como responsável pelo recolhimento do referido tributo pode, a depender do caso concreto, violar o disposto no art. 128 do CTN.

Vejamos: caso a compra e venda seja concretizada no Brasil, por meio do procurador do estrangeiro vendedor do ativo, nenhuma ilegalidade decorreria, a nosso ver, da imposição da condição de responsável ao referido procurador, já que ele, em teoria, receberia o preço, do qual deduziria o imposto antes de efetivar a sua remessa para o estrangeiro vendedor.

Por outro lado, na hipótese de a compra e venda ser concluída no exterior, entre partes estrangeiras, não teria o procurador brasileiro acesso ao preço pago pelo comprador para dele poder deduzir o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital devido no Brasil. Nessa hipótese, por mais diligente que seja o procurador, ele não possui meios para garantir o cumprimento da obrigação tributária, motivo pelo qual a responsabilidade a ele atribuída deveria ser elidida caso restasse comprovado que, a despeito de ter envidado os melhores esforços para garantir o pagamento do tributo exigido nos termos da legislação brasileira, por fato alheio à sua vontade, tal pagamento não se concretizou. Contudo, admitir-se regra de atribuição de responsabilidade aberta e dependente da comprovação de elementos difíceis de serem aferidos implica em violação ao comando do art. 128 do CTN, que prevê que a norma de responsabilidade deve ser expressa, não podendo depender de esforço interpretativo.

Não bastasse o argumento acima, neste mesmo exemplo, a manutenção do procurador do estrangeiro como responsável pelo imposto de renda devido sobre o ganho de capital viola, segundo pensamos, os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco, por expropriar o patrimônio daquele que não realizou o fato jurídico tributário, por não prever a possibilidade de ressarcimento.

Portanto, no nosso entendimento, o art. 26 da lei 10.833/03, para subsistir, dependeria da adoção de interpretação conforme a CF que restringisse sua aplicação aos negócios que fossem efetivamente executados por meio do referido procurador. Ou seja, somente quando couber ao procurador fechar o negócio e receber o respectivo preço é que ele poderia ser validamente considerado responsável pelo pagamento do imposto de renda sobre o ganho de capital.

Na legislação previdenciária também é possível encontrar alguns exemplos de atribuição de responsabilidade a terceiros, cuja validade depende da observância do disposto no art. 128 do CTN. Ocupemo-nos, por ora, da responsabilidade pela retenção de 11% da contribuição previdenciária nos casos dos serviços executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada prevista no art. 31 da Lei n. 8.212/91, na redação dada pela lei n. 11.933/09 (BRASIL, 2009), cujo *caput* encontra-se transcrito a seguir:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

Com efeito, na situação acima indicada ocorre o fato gerador das contribuições previdenciárias devidas pela empresa prestadora do serviço quando o seu segurado empregado lhe presta serviços mediante remuneração. O pressuposto é que exista, portanto, vínculo de trabalho remunerado entre a empresa e o segurado empregado para que surja o fato gerador das contribuições previdenciárias.

Nada obstante, a lei atribuiu a terceiro, quando verificado o atendimento de certas condições, a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição previdenciária que seria devida pelo empregador, em virtude de este tomar serviços remunerados. Note-se que há vínculo jurídico entre o terceiro eleito responsável tanto com o realizador do fato quanto com o ato que dá nascimento à obrigação tributária, que é a prestação remunerada de serviço, o

que o coloca como pessoa potencialmente elegível para assumir o referido posto de responsável.

Neste caso, cabe ao terceiro, que não é o contratante do segurado empregado, reter e recolher as contribuições previdenciárias em questão em nome da empresa contribuinte, isto é, do empregador. O valor a ser repassado aos cofres públicos deve ser deduzido da fatura que o empregador contribuinte emitirá contra o responsável, que, neste caso, é também tomador dos serviços prestados pela empresa contribuinte. A regra de responsabilidade garante, portanto, que o responsável não assuma o ônus da tributação que recai sobre fato gerador praticado pelo contribuinte, estando em sintonia com o art. 128 do CTN.

Cabe mencionar que, ao julgar Recurso Extraordinário que tratava desse assunto, o Plenário do STF entendeu pela constitucionalidade da retenção, na medida em que a lei que a instituiu não teria criado contribuição sobre fonte de custeio não prevista na CF, o que demandaria autorização de lei complementar, mas, sim, hipótese de substituição tributária, em atenção ao disposto no art. 128 do CTN, providência que também não ofenderia o disposto no § 7 do art. 150 da CF. Assim, a Suprema Corte, em 03.11.2004, declarou, por maioria de votos, a constitucionalidade do art. 31 da lei n. 8.212/91 acima referido ao concluir o julgamento do Recurso Extraordinário n. 393.946-7/MG, do qual foi relator o Ministro Carlos Velloso.

Observamos, por fim, que o artigo em questão foi modificado algumas vezes desde a sua instituição, mas nenhuma das modificações que foram realizadas alterou, na essência, o teor do texto avaliado pelo STF, motivo pelo qual optamos por citar no presente trabalho a legislação atualizada, muito embora o julgamento a que também nos referimos tenha sido efetuado levando-se em conta a versão original do texto legal de que se cuida.

Um outro caso bastante relevante envolvendo a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros mediante lei é o do art. 13⁴¹ da lei ordinária n. 8.620/93 (BRASIL, 1993). Dispunha o referido dispositivo legal que seriam solidariamente responsáveis pelos débitos de natureza previdenciária os titulares de firma individual e sócios de empresas limitadas, incluindo seus acionistas controladores, administradores e gerentes.

Ao analisar o assunto, o STF adotou a posição defendida no presente trabalho, no sentido de que a atribuição legal de responsabilidade somente será válida se respeitar as

⁴¹ “Art. 13. O titular de firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à seguridade social. Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.”

diretrizes insertas no CTN sobre esse tema, inclusive a regra do art. 128. E foi também por essa razão que o Plenário do STF declarou inconstitucional o art. 13 da lei ordinária n. 8.620/93, conforme se depreende pela análise da ementa do precedente de que se cuida, senão vejamos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto

não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC (**RE 562276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, J. 03.11.2010, Plenário**) (grifos nossos).

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO NA JURISPRUDÊNCIA SELECIONADA (CARF E TRF-3)

Antes de aprofundarmos no estudo das questões relacionadas à responsabilidade de empresas que compõem grupos econômicos, iremos, a seguir, avaliar o repertório jurisprudencial selecionado, especificamente os precedentes proferidos pelo CARF e pelo TRF-3, com os objetivos de identificar quais são os seus principais acertos e desacertos e, ainda, de enriquecer a discussão travada no próximo capítulo.

Tendo em vista a dificuldade existente para a sistematização dos dados obtidos, dividimos nossa análise em duas partes: na primeira delas, faremos um breve resumo das nossas principais conclusões acerca da posição adotada pelos tribunais tendo em vista os casos analisados e, na sequência, discorreremos sobre cada um deles, incluindo nossa crítica a respeito do resultado do julgamento, conforme aplicável.

3.1 CARF

Considerando o escopo deste trabalho, para fins da avaliação dos precedentes proferidos pelo CARF, levamos em conta o conceito de grupo econômico aplicado ao caso concreto, o fundamento para a responsabilização, bem como a contemporaneidade dos fatos geradores com a existência das pessoas jurídicas responsabilizadas e do próprio grupo.

Como demonstram os relatos a seguir, as conclusões a que chegamos quanto aos aspectos avaliados foram as seguintes:

- (i) Não verificamos dificuldades por parte da fiscalização ou do próprio CARF na análise dos elementos que demonstrariam a existência de grupo econômico, quando tal condição não decorreu de vínculo societário.
- (ii) Os conceitos de grupo econômico utilizados nos acórdãos analisados decorrem da legislação (em regra, da instrução normativa previdenciária e da CLT). A LSA também é utilizada para tanto, mesmo nos casos em que não foi caracterizado o grupo econômico de direito.
- (iii) Em 10 dos 26 casos avaliados (tópicos 3.1.1 e 3.1.2 abaixo), o CARF considerou que o mero pertencimento ao grupo econômico não seria suficiente para suportar a responsabilização, sendo necessário o interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo. Note-se, contudo, que em 1 dos referidos precedentes (tópico 3.1.2, item A) o Tribunal manifestou-se no

sentido de que o interesse comum poderia ser caracterizado também pela presença de confusão patrimonial.

- (iv) Em 14 dos 26 casos, considerou-se o pertencimento ao grupo causa suficiente para a responsabilização. Esses 14 precedentes versavam sobre contribuições previdenciárias.
- (v) A questão da contemporaneidade dos fatos geradores com a formação do grupo e a própria existência das empresas que o integram não é um assunto polemizado, tendo sido abordado, expressamente, em apenas 1 dos casos (tópico 3.1.3, item E).
- (vi) Em 7 casos (tópico 3.1.1, item C, tópico 3.1.2, itens B e C, tópico 3.1.3, itens A e E e tópico 3.1.4, item B), houve a responsabilização do grupo econômico pela autoridade administrativa, sendo que, conforme nosso entendimento, o correto seria, confirmados os indícios de confusão patrimonial identificados no caso concreto, o ajuizamento de medida judicial com o propósito de requerer a desconsideração da personalidade jurídica do contribuinte, para, com isso, alcançar o patrimônio de outras pessoas jurídicas, pelo fato de elas funcionarem como se fossem uma única (confusão patrimonial) ou por terem sido utilizadas para fraudar o fisco (desvio de finalidade), o que também justifica a “consideração unitária” a que nos referimos, conforme será abordado no capítulo seguinte.

3.1.1 Casos em que o pertencimento ao grupo foi insuficiente para a responsabilização (contribuições previdenciárias)

A. Acórdãos 2403-002.683, 2403-002.682, 2403-002.692 e 2403-002.691

Trata-se de recursos voluntários interpostos pelo responsável, com o objetivo de afastar a referida imputação. Os casos envolvem dois grupos de empresas distintos, tendo sido julgados na mesma data, em 09.09.2014, e relatados pelo mesmo relator. Os autos de infração que originaram os processos versavam sobre contribuições previdenciárias.

Nos dois primeiros acórdãos, a responsabilidade tributária foi imputada pelo simples fato de o responsável ter adquirido “uma quantidade significativa de quotas” da empresa contribuinte, autuada pelo descumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária. Como a referida aquisição ocorreu em 2004 e a autuação se referia a fatos

geradores ocorridos no período de 1999 a 2006, ao menos em relação a determinado período, a empresa considerada responsável não pertencia ao grupo econômico em questão.

Em relação aos dois últimos, a caracterização do grupo econômico se deu pelo fato de as empresas que os integravam utilizarem o mesmo nome fantasia, além de terem alterado o seu tipo societário de limitada para sociedade anônima de capital fechado em março de 2008 e de possuírem os mesmos procuradores. Ao que tudo indica, a existência do grupo seria contemporânea à data de ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Nos quatro casos, o CARF afastou a responsabilização sob o fundamento de que o mero pertencimento ao grupo econômico não seria suficiente para “ensejar a solidariedade no pólo passivo de uma demanda fiscal, fazendo-se imprescindível a demonstração da prática conjunta do fato gerador pelos demais responsáveis tributários”.

O entendimento do CARF baseia-se nos acórdãos proferidos pelo STJ, nos quais foram analisados casos de responsabilidade tributária envolvendo empresas integrantes de grupo econômico em situações que versavam sobre a falta de recolhimento do ISS. As autoridades fiscais tentaram, em tais oportunidades, se valer do art. 124, I, do CTN para caracterizar a solidariedade pelo interesse comum. Entretanto, a tese fazendária foi afastada ao argumento de que interesse comum não seria equivalente a interesse econômico, sendo necessário para a sua configuração que houvesse a participação dos responsáveis na realização do fato gerador.

Embora os casos analisados tenham sido proferidos na esfera administrativa, chama a atenção o fato de o CARF não ter considerado o disposto no art. 30, IX, da lei n. 8.212/91 para caracterizar a responsabilidade, como se fosse causa de responsabilidade objetiva (mais detalhes no capítulo seguinte), de acordo com a qual bastaria o pertencimento ao grupo econômico para que a solidariedade fosse aplicável. Correta, segundo pensamos, a conclusão adotada pelo CARF nos casos em questão.

B. Acórdão 2803-003.637

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra decisão que julgou procedente autuação fiscal lavrada para a cobrança de contribuições previdenciárias, os quais foram julgados parcialmente procedentes com o objetivo de afastar a responsabilidade do grupo econômico, mantendo a autuação apenas contra o contribuinte principal, conforme julgamento ocorrido em 10.09.2014.

O grupo econômico foi reconhecido com base nas disposições da CLT, uma vez que todas as empresas encontravam-se no mesmo endereço, tinham o mesmo PABX, quadros societários formados pelas mesmas pessoas e atividades dependentes umas das outras, relacionadas à educação.

Contudo, o CARF considerou, com base nos precedentes proferidos pelo STJ, que não seria suficiente o pertencimento ao grupo econômico para fins da responsabilização, devendo as disposições da lei n. 8.212/91 serem aplicadas em conjunto com as do art. 124, I, do CTN, que trata da solidariedade em virtude da existência de interesse comum das empresas na situação que constitua o fato gerador. Consideramos correta a posição do Tribunal, conforme argumentos expostos no capítulo precedente e que serão objeto de análise mais detalhada no capítulo seguinte.

Não se discutiu a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo.

C. Acórdão 2302-003.185

Trata-se de recursos voluntários contra decisão que manteve auto de infração lavrado para a cobrança de contribuições previdenciárias do contribuinte e do responsável. No caso, teria o contribuinte contratado mão de obra de duas empresas optantes pelo SIMPLES Nacional, com o propósito de evitar o recolhimento das referidas contribuições sobre a folha de salários. O responsável era uma quarta empresa, cujo papel não ficou claro no acórdão.

Segundo relato do voto vencedor, dentre outros aspectos, destacou-se que o contribuinte e os prestadores de serviços situavam-se no mesmo endereço, haveria conexão entre seus objetivos sociais, toda a produção das empresas enquadradas no SIMPLES seria destinada, no período considerado, ao contribuinte autuado. Não foi feita referência ao responsável no voto vencedor, motivo pelo qual entendemos que este assunto fora tratado nos termos do voto vencido.

O grupo econômico foi reconhecido pela fiscalização com base nas disposições da CLT, em razão de as empresas que supostamente o integrariam apresentarem os mesmos sócios, com grau de parentesco entre eles; pelo fato de existirem mútuos de valores relevantes entre elas, bem como o adiantamento de despesas de empregados de uma pela outra, o pagamento das faturas telefônicas de uma pela outra e a contratação, por ambas, dos mesmos prestadores de serviço. Já a responsabilidade teria sido fundamentada no art. 30, IX, da lei n. 8.212/91.

Ao analisar especificamente esta questão, o CARF entendeu que a lei n. 8.212/91 deveria ser interpretada em conjunto com as disposições do art. 124 do CTN, de modo que a solidariedade somente pudesse ser imputada se houvesse “relação do co-responsável com o fato gerador do tributo”, tendo concluído que, em caso de contribuições previdenciárias, deveria ser verificado se haveria funcionários em comum prestando serviços para as empresas do grupo. Supostamente por tal fato ter sido demonstrado no caso concreto, entendeu-se pela manutenção do responsável, tal como indicado pela fiscalização.

A grande crítica ao raciocínio do CARF é que, também neste caso, havendo indícios de que o contribuinte e responsável funcionariam como uma única empresa ou, a depender de como se avaliem os referidos indícios, de que eles demonstrariam a existência de confusão patrimonial, o correto não seria a aplicação da solidariedade com base nas disposições da lei n. 8.212/91, mas, sim, a desconsideração da personalidade jurídica, com aplicação do art. 50 do Código Civil, providência que demandaria autorização judicial para ser implementada.

Além disso, se verdadeira a premissa de que os mesmos funcionários prestariam serviços para mais de uma empresa (possibilidade que exclui a tratada no parágrafo anterior), o correto seria a cobrança das contribuições previdenciárias de cada uma delas. A conexão apontada pelo CARF como reveladora do interesse comum está, a nosso ver, equivocada. Para que o raciocínio do CARF pudesse ser sustentado, seria necessário que os mesmos funcionários prestassem serviços que beneficiariam, a um só tempo, mais de uma empresa. É a prestação remunerada do serviço o elo de conexão a ser considerado, e não o próprio prestador.

Não se discutiu a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo.

D. Acórdão 2302-003.107

Trata-se de recurso de ofício contra decisão de primeira instância que reconheceu a nulidade do lançamento para cobrança de contribuição previdenciária. O CARF decidiu pelo provimento do referido recurso, em julgamento ocorrido em 14.04.2014.

O caso envolve a contratação, pelo autuado, de mão de obra de empresas optantes pelo SIMPLES. A fiscalização entendeu que as prestadoras de serviço enquadradas no SIMPLES seriam interpostas pessoas e que, na verdade, a autuada seria a verdadeira contribuinte, tendo em vista as seguintes constatações: (i) até a data da constituição das prestadoras, a autuada concentrava toda a mão de obra, que depois foi transferida para as prestadoras; (ii) o quadro

societário das prestadoras é composto por ex-funcionários da autuada; (iii) as prestadoras operavam nas dependências da autuada e não possuíam ativos, sequer os necessários ao exercício da sua atividade; e (iv) as prestadoras prestavam serviços em caráter de exclusividade para a autuada. Esses mesmos elementos foram considerados, para fins da identificação do grupo econômico de fato, com base na CLT e na IN 3/05.

Considerando que as prestadoras de serviço não tinham condições de satisfazer o crédito fiscal, a autuação foi lavrada somente contra o real contribuinte. Alegou-se que caberia ao próprio fisco, nas situações em que houvesse uma pluralidade de devedores solidários, a escolha daquele que figuraria no polo passivo. Embora estejamos de acordo com a afirmação, entendemos que ela está fora de contexto, tendo sido tal entendimento adotado de forma equivocada.

No caso em análise, não há que se falar em solidariedade pela existência de grupo econômico, mas, sim, na identificação do real contribuinte, tendo em vista o uso de empresas de fachada. Nesse sentido, em que pese a autuação ter sido corretamente lavrada contra o contribuinte, sem a indicação de nenhum dos responsáveis, a fundamentação em que ela se baseou está errada por pressupor a existência de grupo econômico e, logo, a aplicação do art. 30, IX, da lei n. 8.212/91, cumulado com o art. 124, I, do CTN. No mesmo equívoco incorreu o CARF, ao validar o procedimento fiscal, senão vejamos:

Diante de tal panorama, inexistente qualquer irregularidade no fato de a Fiscalização ter lavrado os autos [...] tão somente em desfavor da empresa Hakme Indústria e Comércio de Roupas Ltda [...].

Assim, inexistindo qualquer viés de ilegalidade no ato administrativo praticado pela fiscalização, porquanto o devedor indicado a figurar no polo passivo do lançamento configura-se como a empresa-mãe do grupo econômico em exame, não possui o Julgador competência para interferir no mérito do ato. [...]

Pintado nessas cores o quadro fático e jurídico, em questão, concluiu a fiscalização, com acerto, que a situação assim retratada caracteriza-se grupo econômico de fato, em razão da existência de interesse comum na construção e situação que constituiu os fatos geradores das contribuições previdenciárias em destaque. Assim, diante da inexistência de benefício de ordem, e considerando que as empresas Prestadoras [...] possuíam patrimônio irrisório (R\$ 5.500,00 em conjunto) para satisfazer a sede do crédito tributário em realce, a Fiscalização Previdenciária, no exercício da prerrogativa privativa que lhe é assegurada pelo art. 142 do CTN, formalizou o lançamento em desfavor da empresa fiscalizada – Hakme Indústria e Comércio de Roupas Ltda.

Pelos elementos do processo, a formação do “suposto” grupo econômico ocorreu em data anterior à dos fatos geradores em discussão.

3.1.2 Casos em que o pertencimento ao grupo foi insuficiente para a responsabilização

A. Acórdão 1101-001.117

Trata-se de recursos voluntários interpostos pelo contribuinte e pelos responsáveis contra decisão de primeira instância administrativa que manteve o lançamento para cobrança de IRPJ e reflexos em virtude da constatação de omissão de receitas e de depósitos bancários de origem não comprovada. Os recursos dos responsáveis foram julgados procedentes em 03.06.2014.

O reconhecimento do grupo econômico decorreu da existência de vinculação societária entre as empresas, fato não polemizado no acórdão (havia decisão judicial afirmando a existência do grupo) e a responsabilização foi fundamentada no art. 124, I, do CTN.

Embora os responsáveis tenham sido vencedores, importa observar que o CARF, por maioria de votos, entendeu que o citado artigo 124, I, do CTN permitiria a responsabilização de terceiros integrantes de grupo econômico, se verificada a ocorrência de confusão patrimonial, além da hipótese que envolveria a participação conjunta desses terceiros no fato gerador do tributo. Contudo, restou consignado no voto vencedor que, no caso, a responsabilidade teria decorrido de “reconhecimento judicial de que as pessoas jurídicas integram um mesmo grupo econômico, e que algumas delas não dispunham de capital de giro, valendo-se da ajuda financeira de outras empresas do grupo e de empréstimos bancários para subsistir”. Apesar de tal constatação, os conselheiros entenderam relevante o fato de que não haveria “qualquer evidência no sentido de que estas ocorrências seriam contemporâneas aos fatos geradores autuados, de modo a demonstrar a confusão patrimonial que poderia justificar a responsabilização na forma do art. 124, I do CTN”.

Conforme discutido no capítulo subsequente, a interpretação do art. 124, I, do CTN proferida pelo CARF conferiria à autoridade fiscal lançadora poderes para, sem prévia autorização do judiciário, desconsiderar a personalidade jurídica das sociedades para o fim de oferecer seu patrimônio em garantia do débito fiscal, o que não encontra respaldo em nosso ordenamento. Por outro lado, houve, neste mesmo precedente, uma consideração importante a respeito da necessidade de apurar a contemporaneidade da suposta confusão patrimonial com a dos fatos geradores, para que se pudesse, então, imputar responsabilidade ao grupo econômico.

Não se discutiu a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo.

B. Acórdão 1301-001.583

Trata-se de acórdão no qual se discute, dentre outras questões, a responsabilidade solidária de empresas de um grupo econômico pelo fato de terem interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos discutidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), nos termos do art. 124, I, do CTN. A decisão do CARF ocorreu em 29.07.2014 e negou provimento aos recursos dos responsáveis por unanimidade.

Segundo a acusação fiscal, uma das empresas do grupo, que se dedicava à venda de mercadorias, teria sistematicamente diluído “a contabilização e o reconhecimento de suas receitas entre diversos CNPJ [sic]”, utilizando-se, por exemplo, de subfaturamento nas operações praticadas intragrupo. A autoridade fiscal explica a responsabilização da seguinte forma:

A lucratividade obtida diretamente por essas pessoas físicas sócias da BS COLWAY e demais empresas ligadas, mediante fraude à lei tributária, é justamente o elo de comunhão legal que estabelece a possibilidade de cobrança tributária das [sic] mesmas. Há o interesse comum entre elas e a BS COLWAY na situação que constitui o fato gerador dos tributos e contribuições ora lançados.

A economia resultante do não pagamento desses tributos e contribuições incidentes ou decorrentes das vendas da BS COLWAY beneficiou diretamente a essas pessoas físicas e suas ‘empresas veículo’ [sic], uma vez que a importância economizada não recolhida aos cofres públicos ficou à disposição dos mesmos [...].

O grupo foi caracterizado pelo fato de as diversas empresas que o integravam encontrarem-se no mesmo endereço, possuírem os mesmos sócios, administradores e estrutura administrativa, além de atuarem no mesmo ramo ou em ramos complementares. Os autuados contestam a existência da suposta confusão, rebatendo a identidade de sócios, a existência de única estrutura administrativa e o fato de as sociedades atuarem no mesmo tipo de negócio. Contudo, na decisão do CARF foi levada em consideração a conclusão da diligência fiscal, no seguinte sentido:

Também não procede a alegação da BS COLWAY que “...na medida em que são pessoas jurídicas independentes, possuindo cada uma delas naturezas diferentes, com seus “Objetivos Sociais” e Administração absolutamente distintos, pois são pessoas jurídicas distintas na forma mas não são distintas em sua essência. O “objetivo social” de cada uma é alegadamente específico, e cada uma com CNPJ próprio mas, a essência, o objeto fático e objetivo real destas empresas é o mesmo da BS COLWAY: vender pneus”. **Não são e**

não podem ser independentes empresas que dependem uma das outras ou, ainda, que dependem totalmente de um “caixa comum” [...], estando todas estas empresas sob um mesmo controle societário, e em uma mesma sede física. Há um único prédio administrativo no endereço único e comum, com um único setor comercial, um único setor contábil, um único setor financeiro, um único parque informático, um único PABX, etc, e ainda uma única sala para a presidência e outra para a diretoria de todos os CNPJ ligados à BS COLWAY.

Considerando a posição por nós defendida no presente trabalho, entendemos que o caminho adotado pela fiscalização e pelo próprio CARF para fins da responsabilização do grupo econômico não foi adequado. Não houve, no caso concreto, confusão acerca de quem seria o contribuinte dos tributos sobre o lucro e sobre a receita, mas, sim, a responsabilização patrimonial de um grupo de sociedades sob o fundamento de que elas representariam, na prática, uma única empresa. Por conta disto, a fiscalização deveria ter ingressado em juízo e requerido a desconsideração da personalidade jurídica das pessoas envolvidas no suposto planejamento abusivo intentado com o propósito de evitar a tributação. Não se trata, conforme explicado no tópico anterior, de responsabilidade decorrente da aplicação do art. 124, I, do CTN, pois não houve a prática conjunta do fato gerador por mais de uma pessoa, tendo em vista que restou bem evidenciado no acórdão que toda a receita decorreu da venda de pneus por uma das empresas do grupo econômico responsabilizado. A partilha do produto dessa venda não representa, a nosso ver, os fatos geradores dos tributos exigidos, motivo pelo qual não há que se falar na aplicação do art. 124, I, do CTN.

Não se discutiu a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo.

C. Acórdão 3202-001.030

Trata-se de recurso voluntário interposto pelos responsáveis (o contribuinte sequer havia apresentado impugnação) contra decisão que os manteve nessa condição. O julgamento foi realizado em 27.11.2013 e tinha por objeto auto de infração lavrado para a cobrança de PIS/COFINS.

O grupo econômico foi caracterizado sobretudo pelo fato de as pessoas físicas incumbidas da administração e controle das atividades exercidas pelos responsáveis serem as mesmas que controlavam e administravam as atividades desempenhadas pela fiscalizada, contribuinte original, circunstância presente no próprio ano em que ocorreram os fatos geradores das contribuições ao PIS/COFINS objeto da autuação.

Com feito, no caso, o contribuinte seria empresa que se dedicava à corretagem de café, tendo incluído, a partir de um determinado momento, a compra e venda desse grão em seu objeto social. Tal contribuinte nunca teve estabelecimento próprio, seus cadastros bancários eram administrados pelas empresas consideradas responsáveis e seu procurador era diretor comercial de uma das responsáveis. O contribuinte realizava a armazenagem do café supostamente de sua propriedade em armazém cuja titularidade pertencia a uma das responsáveis, sem que houvesse qualquer pagamento em contrapartida da referida armazenagem. Além da armazenagem, o transporte dos grãos e o pagamento devido aos produtores rurais eram realizados por um dos responsáveis.

As receitas de venda de café eram omitidas das declarações de imposto de renda do contribuinte, nas quais constavam apenas receitas de prestação de serviços. Diante da constatação de que os responsáveis participavam ativamente da compra e venda do café supostamente realizada pelo contribuinte, o CARF entendeu caracterizada a participação de todas as sociedades na situação que constituía o fato gerador das contribuições ao PIS/COFINS, qual seja, auferir receitas. Assim, com fundamento nos precedentes do STJ e, por conseguinte, no art. 124, I, do CTN, foi considerada válida a responsabilização.

Neste caso, ao que tudo indica, o contribuinte teria funcionado como empresa de fachada, o que afastaria a possibilidade de imputação de responsabilidade aos terceiros, devendo o fisco ter lançado os tributos diretamente contra o real contribuinte. Caso verificada a existência de confusão patrimonial entre as empresas passíveis de serem consideradas contribuintes, deveria o fisco ter recorrido ao judiciário e, com base no art. 50 do Código Civil, requerido a desconsideração da personalidade jurídica das empresas envolvidas no caso (exceto da empresa de fachada).

3.1.3 Casos em que o pertencimento ao grupo foi suficiente para a responsabilização (contribuições previdenciárias)

A. Acórdãos 2302-003.158 e 2302-003.156

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra decisão que julgou procedente autuações lavradas com o objetivo de cobrar crédito fiscal decorrente de contribuição previdenciária. Os dois casos envolvem o mesmo contribuinte e responsável. Os acórdãos foram proferidos em 14.05.2014, e, conforme constam em seus relatórios, foi desconsiderada a prestação de serviços realizada por duas empresas que se encontravam no SIMPLES em

benefício de duas outras empresas cujas atividades consistiam na produção de cerâmica. Ainda, segundo o fisco, uma das autuadas auferia receitas de venda de cerâmica até um determinado período, a partir do qual tais receitas passaram a ser auferidas pela outra empresa. Nos dois acórdãos, uma das cerâmicas foi considerada contribuinte e a outra responsável.

Concordamos com o fisco e com o CARF no que diz respeito à descaracterização da prestação de serviços e à configuração da relação de emprego, pois foram apurados elementos suficientes para indicar que seriam as cerâmicas os verdadeiros contratantes da mão de obra, cabendo a elas, portanto, o pagamento da cota patronal das contribuições previdenciárias, calculadas com base na alíquota de 20% sobre o valor da remuneração, e não mediante aplicação da sistemática prevista no regime do SIMPLES. Discordamos, contudo, da responsabilização do grupo econômico, conforme explicado adiante.

As referidas sociedades foram consideradas devedoras solidárias pelo débito fiscal apurado, pelo fato de integrarem o mesmo grupo econômico, com base no disposto na CLT e na lei n. 8.212/91, o qual restou configurado em razão da “comunhão de sócios e objetivos sociais, [de ter havido] utilização em comum de empregados entre as empresas integrantes do grupo, [além da] atuação na mesma unidade, utilizando-se da mesma estrutura administrativa”, representação em comum, pagamento de despesas de uma pela outra, existência de documentos de uma assinados pelos funcionários da outra, dentre outros elementos. Alegou-se, ainda, a ocorrência de sucessão, pelo fato de uma das cerâmicas ter assumido o faturamento da outra, bem como a prestação de serviços pelos funcionários das empresas enquadradas no SIMPLES.

Ora, ou bem se tem caracterizada a sucessão pela transferência das atividades de uma cerâmica para a outra, ou bem se tem a responsabilização fundamentada na existência de grupo econômico. A sucessão pressupõe a transferência do fundo de comércio de uma empresa a outra e permite que o fisco responsabilize a sucessora, nos termos do art. 133 do CTN (consideramos esta a hipótese de sucessão mais provável, tendo em vista a afirmação constante do acórdão no sentido de que uma das cerâmicas teria assumido o faturamento pertencente à outra). No caso do grupo econômico, a responsabilidade pressupõe, na verdade, a prova da existência de confusão patrimonial ou do desvio de finalidade, situações nas quais se admite a responsabilidade patrimonial do grupo, mediante a desconsideração da personalidade das empresas que o integram. Entretanto, a responsabilidade do grupo, neste caso, dependeria de autorização judicial, nos termos do art. 50 do Código Civil, não podendo

a autoridade fiscal realizar o lançamento contra as sociedades integrantes do grupo sem ter, previamente, recorrido ao judiciário para a obtenção da referida autorização.

A falta de clareza na autuação com relação ao fundamento da responsabilidade prejudica a defesa dos envolvidos, podendo ensejar a nulidade do lançamento, que deve indicar, de forma clara e adequada, o embasamento para a responsabilização do terceiro.

Não se discutiu a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo.

B. Acórdão 2301-004.067

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que julgou procedente glosa de compensação relativa a débito de contribuição previdenciária, pois o crédito utilizado pelo contribuinte não seria proveniente de contribuição previdenciária. O acórdão foi proferido em 17.07.2014 e, no que diz respeito à responsabilidade, julgado por unanimidade em sentido contrário aos interesses do responsável.

Com efeito, o reconhecimento do grupo econômico decorreu do fato de uma das empresas ser sócia da outra, com fundamento na CLT, e a imputação de responsabilidade solidária ocorreu em virtude da aplicação da lei n. 8.212/91.

Não houve, no caso concreto, fraude a ensejar a responsabilização, mas tão somente aplicação da legislação em vigor sobre o assunto, a qual acreditamos ser inconstitucional, conforme argumentos expostos no capítulo subsequente.

Não se discutiu a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo.

C. Acórdão 2302-003.231

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte e pelo responsável contra decisão que manteve autuação lavrada para a cobrança de contribuições previdenciárias, que se encontravam com a exigibilidade suspensa em razão da existência de depósitos judiciais.

Tal como ocorrido no acórdão acima analisado (tópico B), o grupo econômico foi reconhecido em razão dos laços societários existentes entre as empresas e a responsabilidade imputada com base no art. 124, II, do CTN e no art. 30, IX, da lei n. 8212/91, motivo pelo qual as conclusões feitas no tópico precedente também se aplicam ao presente caso. O julgamento do caso ocorreu em 17.07.2014.

Não se discutiu a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo.

D. Acórdão 2402-004.025

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que julgou procedente autuação lavrada em face do contribuinte e dos responsáveis para a cobrança de contribuições previdenciárias. O julgamento, ocorrido em 20.03.2014, foi unânime no que diz respeito a esta questão, tendo mantido a responsabilização, sob o fundamento de que ela decorreria de lei. Não foram discutidos os critérios utilizados para o reconhecimento do grupo econômico.

Não se discutiu a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo.

E. Acórdão 2302-003.320

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que manteve autuação para a cobrança de contribuições previdenciárias do contribuinte e do responsável. O caso foi julgado em 17.07.2014, tendo sido mantida a decisão anterior por unanimidade.

O grupo econômico foi caracterizado em razão de o contribuinte e o responsável serem administrados pela mesma pessoa física, por atuarem no mesmo ramo de atividade, com os mesmos produtos e por compartilharem o mesmo espaço físico. Diante dessas constatações, o CARF entendeu aplicáveis as disposições do art. 265 da LSA, segundo o qual caracteriza-se o grupo econômico quando as empresas “combinam recursos para a realização de seus respectivos objetos, além de participarem de atividades ou empreendimentos comuns”. Para evitar qualquer dúvida quanto aos fatos, transcrevemos a seguir trecho do acórdão que reflete a constatação da fiscalização:

Portanto, no que diz respeito ao aspecto estrutural e organizacional das empresas, pode-se comprovar que as duas empresas compartilham recursos físicos, técnicos, de pessoal, operacionais, de máquinas e equipamentos, enfim, tudo é compartilhado, ou seja, as duas empresas se misturam completamente, estão livremente distribuídas e organizadas nas instalações das duas empresas, compartilhando e dividindo todos os seus recursos, demonstrando que, na verdade, são uma única organização, apenas separadas [sic] formalmente em duas pessoas jurídicas por uma questão tributária, meramente para fruir indevidamente do benefício tributário do Simples Nacional.

Embora a pretensão da fiscalização ao lavrar a autuação fiscal não tenha ficado clara no acórdão, a responsabilidade foi imputada com base na lei n. 8.212/91. Contudo, o contexto

fático apurado parece levar à conclusão de que não haveria duas empresas, mas uma única, motivo pelo qual a responsabilização de ambas deveria ter sido precedida de autorização judicial, nos termos do que dispõe o art. 50 do Código Civil, haja vista a alegada confusão patrimonial. Utilizamos o verbo “parece”, pois, ao mesmo tempo em que há passagens no sentido de que as empresas, distintas no papel, funcionariam como se fossem uma única, há outras em que se afirma que “a Córdoba obtém todo o seu faturamento com a venda de produtos e serviços obtidos com a mão de obra prestada por empregados formalmente contratados pela Technopulp”. Ora, se os empregados são formalmente contratados por uma empresa, mas na prática agem como se tivessem sido contratados pela outra, não seria o caso de desconsideração, mas de identificação do real contribuinte, com lançamento direto contra ele, com base no art. 121 do CTN.

Por fim, observamos que chegou a ser suscitado o argumento segundo o qual não haveria indícios de que a formação do grupo seria contemporânea à ocorrência dos fatos geradores, o que foi afastado pelo CARF, sob alegação de que as provas dos autos seriam suficientes para demonstrar essa contemporaneidade, pois teria sido baseada em documentos da época do fato.

F. Acórdãos 2402-004.097 e 2402-004.096

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra decisões de primeira instância administrativa que mantiveram autuações lavradas para a cobrança de contribuições previdenciárias do contribuinte e do responsável. Em julgamento ocorrido em 13.05.2014, foi negado provimento aos recursos.

Os casos concretos envolvem três empresas: (i) uma enquadrada no lucro presumido, que comercializa bolsas e outros acessórios femininos; (ii) outra fornecedora da mão de obra para a confecção dos referidos produtos enquadrada no SIMPLES; (iii) e uma terceira que resultou da cisão da primeira. Como de praxe nesse tipo de planejamento, a empresa enquadrada no SIMPLES concentra a mão de obra e tem pouca receita, ao passo que a outra, que se encontra no presumido, concentra a receita, com pouca mão de obra. O objetivo principal deste arranjo é o de evitar o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários.

A configuração do grupo econômico ocorreu com base na análise da LSA e da CLT, tendo sido o controle sobre as deliberações sociais o elemento realmente importante para tanto. Assim, foi apurado que, em relação à primeira e terceira empresas, estaria caracterizado

o grupo em virtude de uma delas possuir parte do capital da outra; pelo fato de ambas serem administradas por sócios em comum, com seus parentes ou procuradores; por compartilharem o uso do direito de propriedade da marca; e por possuírem estruturas físicas e despesas comuns de funcionamento.

Como já mencionamos, entendemos que o principal erro cometido pelos acórdãos foi o de considerar objetiva a responsabilidade fundamentada na lei n. 8.212/91, como se bastasse o pertencimento ao grupo econômico para que ela pudesse ser imputada.

Não se discutiu a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo, mas, pelo relatório fiscal, é possível inferir que o responsável solidário, de fato, pertencia ao grupo à época da ocorrência dos fatos geradores.

G. Acórdãos 2401-003.470 e 2401-003.469

Trata-se de acórdãos nos quais se discute, além de outras questões, a responsabilidade de empresas do mesmo grupo econômico por débitos relativos a contribuições previdenciárias. Os responsáveis alegaram a inconstitucionalidade da responsabilidade solidária que lhes foi imputada com base na lei n. 8.212/91, tendo em vista que tal dispositivo violaria o art. 146, III, da CF e o art. 128 do CTN. Alegaram, ainda, que a referida responsabilização somente seria possível se provada a participação conjunta dos responsáveis no fato gerador dos tributos.

A análise da existência do grupo econômico foi realizada com base no disposto na CLT e na Instrução Normativa da Receita Federal que trata do assunto (IN 971/09). Entendeu-se que a administração da autuada caberia aos membros do Conselho de Administração, os quais seriam os proprietários de 3 *holdings* que deteriam o controle acionário da autuada. Havia, também, uma quarta empresa, controlada pela autuada que também pertenceria a seu grupo econômico.

Na conclusão dos acórdãos, constou, apenas, que a solidariedade decorre da lei n. 8.212/91.

Não se discutiu a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo.

H. Acórdãos 2401-003.400, 2401-003.490, 2401-003.489 e 2401-003.488

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra decisões que mantiveram as autuações lavradas para a cobrança de contribuições previdenciárias contra os mesmos

contribuintes e responsáveis. Os acórdãos também mantiveram o lançamento por meio de julgamentos realizados em 19.02.2014 (acórdão 2401-003.400) e 15.04.2014 (demais acórdãos).

Não houve discussão quanto à existência do grupo, tampouco quanto ao momento de sua constituição, tendo a responsabilidade sido fundamentada no art. 30, IX, da lei n. 8.212/91. Conforme argumentos expostos no capítulo subsequente, entendemos que o fundamento adotado para suportar a responsabilidade é inconstitucional.

3.1.4 Casos em que a responsabilização ocorreu pela aplicação do art. 124, I, do CTN e do art. 30, IX, da lei n. 8.212/91.

A. Acórdão 2302-003.075

Trata-se de recursos voluntários interpostos contra decisão que manteve autuação fiscal lavrada contra o contribuinte e outros responsáveis para a cobrança de contribuições previdenciárias. O julgamento foi realizado em 19.03.2012, ocasião em que se negou provimento aos recursos.

O grupo econômico foi reconhecido em razão (i) de as empresas que o integravam serem administradas pela mesma família, havendo, inclusive, sócios em comum, (ii) de haver empréstimos tomados entre elas e pagos num curto espaço de tempo, com o objetivo de cobrir deficiências de caixa, (iii) de os contratos de trabalho serem únicos e acobertarem a contratação de diversos empregados das sociedades e (iv) de haver a utilização de um único imóvel por diversas empresas. Ao que tudo indica, a existência do grupo seria contemporânea à ocorrência dos fatos geradores.

Já responsabilidade foi imposta com base no art. 30, IX, da lei n. 8.212/91, tendo o CARF, ainda, mencionado a existência de interesse comum, na medida em que “o sucesso ou insucesso de uma das empresas reflete nas demais e na unidade do Grupo como um todo, sendo compartilhados por todas as empresas recursos humanos, financeiros, logísticos e administrativos, etc.” Além disso, consta do acórdão que o referido compartilhamento da estrutura denotaria “uma unidade empresarial organizada, voltada para a exploração de atividade econômica visando o lucro”.

Entendemos que, no caso concreto, não houve prova da existência de confusão patrimonial a sustentar a responsabilização, motivo pelo qual foi indevido o procedimento adotado pelo fisco e chancelado pelo CARF, conforme já exposto no presente trabalho. Não

seria, em nossa opinião, caso de identificação do real contribuinte, tampouco de desconsideração da personalidade jurídica.

B. Acórdão 2403-002.347

Trata de recurso voluntário interposto por dois dos responsáveis, sendo uma pessoa física e a outra jurídica. O julgamento ocorreu em 19.11.2013, tendo sido desfavorável aos interesses dos recorrentes.

De acordo com a fiscalização, o grupo econômico seria composto por 9 empresas, sendo 4 delas *holdings*, 3 frigoríficos, 1 transportadora e 1 prestadora de serviços. Os sócios das *holdings* aparecem apenas no quadro societário da transportadora (mas, no passado, alguns deles foram sócios dos frigoríficos), tendo sido alegado que os frigoríficos teriam em seus quadros sociais “laranjas” dos sócios das *holdings*. Em 1995, teria havido a cisão de um dos frigoríficos, tendo mais de 80% dos seus ativos sido vertidos para a transportadora. Contudo, após a cisão, os referidos ativos continuaram sendo explorados por um dos frigoríficos, agora mediante contrato de arrendamento. Em depoimentos colhidos por delegados da Polícia Federal, funcionários dos frigoríficos apontaram os sócios das *holdings* como os reais proprietários e gestores de, ao menos, um dos frigoríficos. Em conclusão, o fisco entendeu que as atividades das empresas em questão estariam interligadas, o que também reforçaria a existência do grupo. Os fundamentos legais utilizados para a caracterização do grupo foram a IN 3/05 e a CLT. Ao que tudo indica, a existência do grupo seria contemporânea à ocorrência dos fatos geradores.

A responsabilidade do grupo foi fundamentada no art. 124, I, do CTN e no art. 30, IX, da lei n. 8.212/91.

Pela descrição dos fatos e pelos fundamentos que nortearam as conclusões externadas no referido acórdão, parece-nos que o mais correto teria sido a solicitação, pela autoridade fiscal, de autorização do poder judiciário para desconsiderar a personalidade jurídica das empresas que compõem o grupo econômico em questão, tendo em vista o desvio de finalidade no uso das referidas pessoas jurídicas (aparentemente, a estrutura foi adotada com o propósito de frustrar o pagamento de débitos fiscais). A inclusão das empresas pertencentes ao grupo econômico na autuação como responsáveis solidárias, tal como realizado, não se sustenta, sobretudo se houver a declaração de inconstitucionalidade do art. 30, IX, da lei n. 8.212/91. Pela descrição dos fatos, não haveria interesse comum na realização dos fatos geradores das contribuições previdenciárias entre todas elas.

3.2 TRF-3

Conforme indicado no primeiro capítulo e também no anexo do presente trabalho, foram analisados 18 precedentes proferidos pelo TRF-3. Buscamos, nos referidos precedentes, tentar identificar o conceito de grupo econômico, o fundamento adotado para fins da responsabilização das empresas que o integram, a contemporaneidade dos fatos geradores com a existência das pessoas jurídicas responsabilizadas e do próprio grupo, o momento em que os referidos responsáveis foram incluídos na ação judicial, bem como eventual discussão sobre prescrição.

A partir da referida análise, chegamos às seguintes conclusões:

- (i) Não foram identificadas grandes dificuldades para a conceituação de grupo econômico, tal como ocorrido nos casos julgados pelo CARF.
- (ii) Não há clareza com relação aos argumentos jurídicos que, de fato, permitiriam a inclusão de empresas integrantes do mesmo grupo econômico do contribuinte no polo passivo da execução fiscal, o que, em vários casos, dificulta a própria defesa do responsável (exceto em relação aos casos tratados nos tópicos 3.2.7 e 3.2.8). Além disto, foi possível apurar que, na maioria dos casos, não foi dada a devida importância para a análise dos elementos/indícios que demonstrariam a existência de fraude, desvio de finalidade ou confusão patrimonial, requisito essencial para aplicação da desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do Código Civil (com a ressalva de que não foram analisadas as íntegras dos autos para poder concluir que, de fato, a questão em comento não foi abordada no processo). Contudo, mesmo diante de tal constatação, não podemos deixar de observar que a responsabilidade do grupo econômico não foi justificada pelo mero pertencimento das empresas a um único conglomerado, tendo sido suscitadas questões atinentes à prática de fraudes, à existência de confusão patrimonial ou de abuso no uso da pessoa jurídica, ainda que não devidamente tratadas. Ou seja, mesmo nos casos envolvendo contribuições previdenciárias, o art. 30, IX, da lei 8.212/91 não foi utilizado de forma isolada com a finalidade de imputar responsabilidade a terceiros que integrem o mesmo grupo econômico.
- (iii) Na maioria dos casos, sequer foi discutido se o grupo econômico existia à época da ocorrência dos fatos geradores (novamente com a ressalva de que não foram analisadas as íntegras dos autos, mas apenas dos acórdãos). Naqueles

casos em que este assunto foi discutido (exceto no tópico 3.2.11), ele foi considerado irrelevante pelo TRF-3 (tópicos 3.2.3, 3.2.4 e 3.2.6).

- (iv) Em todos os casos, a tentativa de responsabilização do terceiro ocorreu em sede de execução fiscal, não tendo sido discutido se este seria, de fato, o momento adequado para tanto.
- (v) A questão do prazo prescricional foi suscitada em poucos casos e, quando analisada, foi dado provimento à tese da União, no sentido de que o referido prazo deve ser contado a partir do momento em que se toma conhecimento da existência do grupo econômico, aplicando-se o princípio da *actio nata* (tópicos 3.2.2 e 3.2.4).

3.2.1 AC 428.944

Trata-se de Agravo Legal em Agravo de Instrumento interposto contra decisão em sede de execução fiscal que indeferiu o pedido de reconhecimento de grupo econômico feito pela União com base na Lei n. 8.212/91, por conta da ausência de prova quanto à prática de atos ilícitos nos termos do art. 135, III, do CTN. Ao analisar o caso, o Tribunal decidiu pela inclusão das pessoas jurídicas indicadas pela União como pertencentes ao grupo econômico do qual fazia parte o contribuinte. A referida decisão ocorreu em 15.10.2014, e o crédito tributário em questão referia-se à COFINS, sendo relativo, ao menos, ao exercício de 2002.

O relator do caso justifica a inclusão dos responsáveis no polo passivo da execução fiscal com base nos artigos 124, II, 128 a 137 do CTN e no inciso IX, art. 30, da Lei n. 8.212/91, afirmando que a jurisprudência do TRF-3 é uníssona a respeito da responsabilidade solidária do grupo econômico de fato. Não se discute a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo. A prescrição é arguida apenas em relação ao contribuinte, ou seja, não se discute o prazo prescricional para o redirecionamento da cobrança contra o responsável.

Quanto ao conceito de grupo econômico, o relator considerou que as empresas indicadas pela União como responsáveis teriam o quadro social integrado por membros da mesma família e atuariam no mesmo ramo do comércio varejista de roupas e acessórios, o que demonstraria o exercício de atividades inter-relacionadas ou idênticas. Mencionou-se a existência de indícios de fraude e confusão patrimonial, sem contudo, ter-se indicado quais seriam os referidos indícios.

Interessa notar, em relação a este caso, a vagueza dos dispositivos utilizados para fins da responsabilização de empresa integrante do grupo econômico ao qual pertence o contribuinte. Basicamente, o Tribunal considerou todos os dispositivos existentes no CTN que tratam de responsabilidade tributária como base para a responsabilização. Além disso, assumiu-se a ocorrência da fraude e da confusão patrimonial, sem que tivesse havido maior discussão a respeito do assunto. O racional adotado pela Corte para fins da responsabilização não ficou claro, o que certamente dificultará a defesa do responsável.

3.2.2 AC 461.803

Trata-se de Agravo de Instrumento interposto pelo responsável contra decisão que reconheceu a existência de grupo econômico com o fim de incluí-lo no polo passivo de execução fiscal ajuizada para a cobrança de contribuições previdenciárias. A decisão do Tribunal, ocorrida em 24.09.2014, foi contrária aos interesses do responsável.

O relator justifica a responsabilização nos artigos 124, I, do CTN, 50 do Código Civil e 30 da Lei 8.212/91. Não se discute a contemporaneidade dos fatos geradores com a da existência do grupo, mas a ocorrência de prescrição para a inclusão do responsável no polo passivo da execução, tendo prevalecido a tese da *actio nata*, ou seja, considerou-se que somente quando a União toma conhecimento da existência do grupo econômico é que começaria a fluir o prazo para o redirecionamento da execução fiscal.

A existência do grupo econômico foi justificada pelo fato de o responsável ser sócio do contribuinte originário e por ambas as empresas (contribuinte e responsável) possuírem ao menos um sócio pessoa física em comum.

A confusão patrimonial foi aferida, principalmente, pelo fato de a executada original e o responsável terem sido defendidos pelos mesmos advogados e em razão do oferecimento de bem do responsável como garantia do débito constituído contra o executado original. Quanto à fraude, foram feitas apenas afirmações genéricas no sentido de que os grupos econômicos são utilizados para o “indevido benefício dos sócios em detrimento dos credores e fraude à lei” e que tal circunstância caracterizaria interesse comum.

Nesse caso, houve mau uso do artigo 124, I, do CTN. Como analisado no capítulo subsequente, eventual ganho auferido por empresas que integrem grupo econômico, mesmo decorrendo de ilícito tributário, não revela o interesse comum a que alude o art. 124, I, do CTN. A existência de fraude e de confusão patrimonial permitem a responsabilização de grupo econômico, desde que se aplique o artigo 50 do Código Civil. Tal responsabilização

tem por objetivo oferecer em garantia ao crédito fiscal os bens pertencentes a todas as sociedades que integram o grupo econômico, no pressuposto de que a segregação do patrimônio em diversas empresas ocorreu apenas formalmente. Contudo, a fraude e a confusão patrimonial precisam de fato estar presentes no caso concreto, para que se possa aplicar o art. 50 do Código Civil. Não é razoável supor a existência de confusão patrimonial pelo fato de empresas integrantes de um único grupo econômico possuírem os mesmos advogados ou simplesmente em razão de uma delas ter oferecido bem próprio para a garantia de débito fiscal da outra, providência legítima e que não autoriza a conclusão de que há confusão patrimonial entre as referidas sociedades. A questão da prescrição é importante e, segundo pensamos, não foi tratada de forma adequada pelo acórdão. Conforme explicado no capítulo subsequente, nosso entendimento é que ela deve ser contada nos termos do art. 174, I, do CTN, levando-se em conta, para tanto, a data do fato e não a do conhecimento do fato.

3.2.3 AC 1.901.216

Trata-se de apelações interpostas contra sentença que reconheceu a responsabilidade de empresas integrantes de um grupo econômico, no curso da execução fiscal para a cobrança de débitos relativos a tributos federais (não especificados no acórdão). A decisão do Tribunal ocorreu em 05.06.2014 e manteve a responsabilização.

O fundamento para a responsabilização foi o art. 124, I, do CTN, associado à existência de fraude e de confusão patrimonial.

Discutiu-se se o fato de dois dos responsáveis terem sido constituídos após a ocorrência dos fatos geradores seria causa suficiente para afastar a imputação de responsabilidade, e a conclusão foi negativa, pois o devedor original teria sido dissolvido irregularmente, o que autorizaria o redirecionamento da cobrança contra as novas sociedades, pelo fato de elas serem dirigidas pela mesma pessoa que dirigia o devedor original, ensejando a aplicação do art. 135, III, do CTN e da Súmula 435 do STJ⁴².

O grupo econômico foi reconhecido em decorrência de as empresas que o integravam serem administradas pela mesma pessoa, possuírem identidade de endereços e atuarem, em alguns casos, no mesmo ramo ou em atividades complementares. As provas que instruíram o processo decorreram de investigação feita na esfera criminal, na qual restou comprovado que

⁴² “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.”

o contribuinte original seria uma empresa fantasma, sem patrimônio, que fornecia mão de obra para as demais empresas do grupo.

Embora o contexto fático tratado no acórdão permita a conclusão de que houve fraude e confusão patrimonial, a aplicação do artigo 124, I, do CTN foi equivocada. Como mencionado acima, o interesse econômico no produto de eventual fraude não revela o interesse comum a que alude o mencionado artigo 124, I, do CTN. Também foi mal aplicado o art. 135, III, do CTN, pois tal dispositivo autoriza a cobrança do débito fiscal em face das pessoas físicas que praticaram a fraude e não contra empresas das quais elas sejam administradoras. A dissolução irregular do contribuinte original deveria ter sido adotada como mais um elemento capaz de demonstrar a existência de fraude, o que autorizaria a aplicação do artigo 50 do Código Civil. Quanto à inclusão de pessoas jurídicas constituídas após a ocorrência dos fatos geradores na condição de responsáveis por determinado crédito fiscal, a validade dessa imputação de responsabilidade depende da análise das circunstâncias fáticas presentes no caso concreto. Deve-se ter a prova ou indícios suficientes de que tais sociedades foram constituídas com o propósito de fraudar o fisco, esvaziando-se o patrimônio do devedor original, caso em que poder-se-ia fundamentar o redirecionamento na sucessão (desde que presentes elementos para caracterizá-la). Não sendo hipótese de sucessão e pertencendo a nova pessoa jurídica ao patrimônio do devedor, as suas quotas ou ações é que deveriam ser oferecidas para garantia do crédito fiscal.

3.2.4 AI 505.723

Trata-se de Agravo Legal em Agravo de Instrumento interposto contra decisão que manteve a inclusão da agravante no polo passivo da execução fiscal, ajuizada para a cobrança de débitos relativos a contribuições previdenciárias. O Tribunal manteve a responsabilidade do terceiro, em decisão datada de 20.01.2014.

A responsabilização foi fundamentada nos artigos 30, IX, da Lei n. 8.212/91, 124 do CTN e 50 do Código Civil.

O grupo econômico foi caracterizado pelo fato de membros de uma mesma família participarem de diferentes formas nos vários empreendimentos do grupo (não como sócios comuns) e em razão das diversas empresas que o integram atuarem no mesmo ramo de atividade, embora de forma verticalizada (cada empresa do grupo realizava uma etapa da atividade industrial, consistente na fabricação de embalagens de papelão).

A confusão patrimonial foi evidenciada pelo fato de que pessoas ligadas à família, assim como as próprias empresas do grupo, estariam adquirindo os bens da executada (contribuinte original) que estavam indo a leilão.

Prevaleceu a tese da União no sentido de que não corre prescrição enquanto não identificado o grupo econômico, pois, neste momento, surge o interesse no redirecionamento do feito. Além disso, foi expressamente consignado no acórdão que “não há nenhum óbice, até onde se pode entender, para que a empresa seja incluída no polo passivo mesmo na hipótese de não pertencer ao grupo econômico à época do fato gerador ou, ainda, ter sido criada posteriormente”.

Discordamos do elemento adotado no acórdão para aferir a existência de confusão patrimonial. Ainda, entendemos que a confusão deva ser demonstrada no momento da ocorrência dos fatos geradores do tributo e não vários anos depois. Além disso, também não partilhamos do entendimento no sentido de que a prescrição só começa a correr quando se toma conhecimento da existência do grupo econômico. Ora, a Procuradoria precisa ser diligente no momento da propositura da execução fiscal, com o objetivo de apurar de quem o débito será cobrado (não está claro nos autos se o débito decorre de autuação ou de tributo declarado e não pago).

Por fim, de acordo com nossa posição, empresas constituídas posteriormente à ocorrência dos fatos geradores ou que não pertenciam ao grupo econômico em tal ocasião não podem ser responsabilizadas, salvo se comprovado que foram constituídas com bens retirados do patrimônio do devedor original com o propósito de fraudar o fisco. Nesse caso, a responsabilidade poderia, inclusive, ser fundamentada na sucessão.

3.2.5 AI 494.445

Trata-se de Agravo de Instrumento interposto por pessoas físicas contra decisão que, em sede de execução fiscal, deferiu o pedido da União para que fosse reconhecida a existência de grupo econômico, o que justificaria a inclusão dos agravantes no polo passivo do feito. A decisão do Tribunal, de 18.11.2013, negou provimento ao Agravo, sob o fundamento de que a pretensão dos agravantes envolveria “exame complexo dos fatos, com possibilidade de dilação probatória, o que fragilizaria a possibilidade de decisão a respeito na via estreita do agravo de instrumento”. Não foram, portanto, discutidas no referido acórdão as questões que nos propusemos analisar neste capítulo.

3.2.6 AI 426.256

Trata-se de Agravo de Instrumento interposto pela União contra decisão que indeferiu pedido de redirecionamento de execução fiscal ajuizada para cobrança de débitos relativos a contribuições previdenciárias contra empresas de um grupo econômico. O Tribunal deu provimento ao Agravo em 02.10.2013.

Não se discutem as razões que levaram à caracterização do grupo, mas afirma-se que foram analisadas “movimentações financeiras, reclamações trabalhistas e documentos apreendidos pela Polícia Federal”. O caso envolve o mesmo grupo referido no tópico 3.2.3 acima.

Admitida a existência do grupo, o TRF-3 procedeu ao redirecionamento da execução fiscal contra as empresas que o compunham, tendo sido considerado irrelevante o fato de elas terem sido constituídas posteriormente à ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, sob o fundamento de que a lei n. 8.212/91 não teria imposto tal requisito. Aliás, o acórdão é expresso ao afirmar que não há “nenhum óbice [...] para que a empresa seja incluída no polo passivo mesmo na hipótese de não pertencer ao grupo econômico à época do fato gerador ou, ainda, ter sido criada posteriormente”.

Conforme expusemos no tópico precedente, entendemos que, para a responsabilização de empresas de um grupo econômico, é essencial que elas tenham pertencido ao referido grupo no momento da ocorrência dos fatos geradores e que mantenham tal condição no momento em que se pretende impor-lhes a responsabilidade.

3.2.7 AI 459.482

Trata-se de Agravo de Instrumento interposto pela União contra decisão que negou o pedido de inclusão de empresas no polo passivo da execução fiscal, sob o fundamento de que pertenceriam a um único grupo econômico, pois teriam tido ou têm quadro societário composto por membros das mesmas famílias, ocupariam o mesmo endereço, utilizariam os mesmos empregados, “a mesma portaria e até a mesma planilha de identificação dos visitantes, além da existência de sócios “laranjas”, a fim de evitar que os reais sócios se responsabilizem pelas suas dívidas pessoais”, o que demonstraria o desvio de finalidade e o intuito de fraudar credores, com blindagem do patrimônio dos sócios devedores.

Ao analisar o caso, o Tribunal negou, em 16.05.2013, provimento ao recurso da União, pois não haveria prova de que teria havido confusão patrimonial, abuso da

personalidade jurídica ou fraude a justificar a responsabilização dos terceiros, tal como pretendido pela União.

Interessante observar que o acórdão em questão pontua muito bem a distinção entre a aplicação dos artigos 124, I, do CTN e 50 do Código Civil, nos casos envolvendo grupo econômico, refletindo nossa posição sobre o tema, conforme tratado no próximo capítulo, senão vejamos:

Cumpra esclarecer que o grupo econômico de empresas caracteriza-se, dentre outros aspectos, pela ocorrência de atuação empresarial uniforme e congruente sob o manto de diversas pessoas jurídicas distintas.

Em tais casos, é possível aplicar a responsabilidade tributária solidária, nos moldes do art. 124, do Código Tributário Nacional, desde que as empresas atuem conjuntamente na realização do fato gerador, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça [...].

Por outro lado, nas hipóteses onde se observa confusão patrimonial, fraudes, abuso da personalidade jurídica e má-fé, com prejuízo a credores, aplicável a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, que se configura numa técnica desenvolvida pela doutrina, criação acolhida pelo direito positivo (art. 50 do Código Civil). [...]

3.2.8 AI 488.428

Trata-se de caso similar ao analisado no tópico 3.2.7 acima. As conclusões foram idênticas, inclusive o voto vencedor foi proferido pela mesma Desembargadora, Regina Helena Costa. Neste caso, contudo, a decisão que afastou a inclusão do responsável no polo passivo da execução ocorreu em 19.04.2013. A tentativa de caracterização de grupo econômico se deu em razão de a executada e o suposto responsável possuírem quadro societário composto por membros da mesma família. Além disto, a União alegou que o atual administrador da executada seria diretor superintendente da empresa que se pretendia incluir no polo passivo da execução fiscal. Foi ainda alegado que as empresas teriam o mesmo objeto social.

Como já mencionamos no tópico anterior, a fundamentação do acórdão está em linha com a posição defendida no presente trabalho. Entretanto, cabe pontuar que, segundo entendimento que defendemos, somente se pode tentar a responsabilização de empresas do mesmo grupo econômico se tiver sido demonstrado que o grupo existia à época da ocorrência dos fatos geradores ou se, a despeito de ter sido formado posteriormente, as novas empresas receberam ativos pertencentes ao devedor original (hipótese de sucessão, cuja análise não foi objeto deste trabalho). Portanto, devem ser desconsideradas as alegações da União que não sejam contemporâneas ao fato gerador dos tributos cobrados na execução fiscal.

3.2.9 AI 457.184

Trata-se de Agravo de Instrumento interposto pelo responsável contra decisão que, em execução fiscal, rejeitou exceção de pré-executividade para mantê-lo no polo passivo da demanda. A decisão do Tribunal acolheu o Agravo e determinou a exclusão do agravante da execução fiscal em 07.03.2013. Este caso envolve o mesmo responsável identificado no tópico 3.2.2 acima. Contudo, em tal processo, foi mantida a responsabilização, enquanto neste ela foi afastada.

O acórdão é confuso e trata de fundamentos diversos para afastar a responsabilização. Primeiro afasta a aplicação do art. 124, I, do CTN, explicando que a jurisprudência somente admite a imputação de responsabilidade a empresas de um mesmo grupo econômico quando elas realizarem conjuntamente o fato gerador. Depois alega que a inclusão de sócios pessoas físicas ou jurídicas no polo passivo da execução fiscal encontra fundamento no art. 135, III, do CTN e que, quando os corresponsáveis não tiverem sido incluídos na certidão de dívida ativa, a sua inclusão somente seria possível se provada a “gestão com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato, estatuto social ou, ainda, na hipótese de extinção ilegal da sociedade”. Na sequência, afirma-se que o devedor original foi citado, tendo oferecido bens à penhora considerados ilíquidos pela União, o que demonstraria a inexistência de fundamento para a pretensão de responsabilização com base no argumento de que teria ocorrido a dissolução irregular (art. 135, III do CTN). Por fim, alega que não foi provada a prática de atos fraudulentos pelos representantes legais da executada, tampouco a demonstração, pelo fisco, de que o suposto responsável teria realizado o fato gerador tributário, o que afastaria a aplicação do art. 128 do CTN.

Além disso, foi suscitada a ocorrência de prescrição, pois o redirecionamento da execução contra o suposto responsável teria ocorrido mais de 10 anos depois da citação da devedora original, mas tal argumento não chegou a ser apreciado, tendo em vista o acolhimento da ilegitimidade passiva do responsável.

Embora pela simples leitura do acórdão não seja possível aferir os fatos que ensejaram a tentativa de responsabilização de empresa que supostamente integraria o mesmo grupo econômico do contribuinte, não podemos deixar de notar a confusão conceitual travada no caso concreto.

Em primeiro lugar, o Tribunal considerou apenas a hipótese de realização conjunta do fato gerador como apta a ensejar a responsabilidade de empresas integrantes de um mesmo grupo econômico. Depois, considerou que seria possível estender a regra do art. 135, III, do

CTN para pessoas jurídicas, o que no nosso entendimento não seria permitido, já que tal artigo trata da responsabilidade pessoal das pessoas físicas nele arroladas. Por fim, afastou a aplicação do art. 128, sem sequer tê-lo considerado anteriormente, não sendo possível entender o racional adotado para tanto. Tudo isso ajuda a evidenciar, mais uma vez, as dificuldades enfrentadas pelos responsáveis para a realização de sua defesa, quando acolhido o pedido de redirecionamento de execução fiscal contra eles.

3.2.10 AC 345.464

Trata-se de apelação interposta pela União contra sentença que julgou procedente embargos de terceiros opostos com o objetivo de reconhecer a nulidade de penhora efetivada sobre bens de suposto responsável que sequer teria sido citado para apresentar defesa na execução fiscal.

Nada se discutiu a respeito dos elementos que caracterizariam o grupo econômico, tendo o acórdão se limitado à discussão sobre a possibilidade de realização da penhora de bens do responsável. Embora o julgamento da apelação, ocorrido em 27.06.2012, tenha sido favorável ao responsável, os fundamentos nele adotados não estão de acordo com a posição defendida neste trabalho.

Isso porque partiu-se da premissa de que o art. 30 da lei n. 8.212/91 e o art. 50 do Código Civil forneceriam o fundamento necessário para a desconsideração da personalidade jurídica de empresas integrantes de grupo econômico, desde que observadas as disposições do art. 124 do CTN.

Na linha do que defendemos até aqui, os citados dispositivos não precisam ser aplicados em conjunto para garantir a responsabilização de terceiro pertencente ao grupo econômico do contribuinte. Pelo contrário, tratam de hipóteses diferentes, já que o 124, I, do CTN permite a responsabilização de empresas que praticarem em conjunto o fato gerador e o 50 do Código Civil permite a desconsideração da personalidade jurídica, quando demonstrado que as empresas integrantes do mesmo grupo econômico tenham agido com desvio de finalidade ou não possuam patrimônio perfeitamente individualizado. Além disso, entendemos que a lei n. 8.212/91 é inconstitucional, conforme explicado no próximo capítulo.

3.2.11 AI 464.457

Trata-se de Agravo Legal interposto contra decisão que negou seguimento ao Agravo de Instrumento interposto pelos responsáveis. Em 04.05.12, o Tribunal manteve a decisão anterior, sob o fundamento de que na via estreita do Agravo de Instrumento não seria possível analisar todos os fatos necessários para o reconhecimento ou para a negativa da existência de grupo econômico.

Vale ressaltar que o acórdão destacou que não seria irrelevante a análise “da premissa de existência de grupo econômico em virtude de serem as datas dos fatos geradores o cerne da questão”. Embora o acórdão não detalhe o suficiente, ao que parece, foi considerada importante a prova da formação do grupo à época da ocorrência dos fatos geradores, ponto com o qual concordamos, conforme exposto no capítulo subsequente.

3.2.12 AI 419.300

Trata-se de Agravo Legal interposto pela União contra decisão que negou seguimento ao seu Agravo de Instrumento, reconhecendo a prescrição intercorrente contra um dos coexecutados. O acórdão em questão, de 26.10.2011, manteve a decisão anterior, contrária aos interesses da União. Apesar de envolver a responsabilidade tributária de empresas de um mesmo grupo econômico, o acórdão não trata das questões que nos propusemos analisar neste capítulo.

3.2.13 AI 436.290

Trata-se de Agravo Legal contra decisão que negou seguimento a Agravo de Instrumento interposto pelo responsável, determinando a efetivação de penhora sobre valores disponíveis em depósitos bancários ou aplicações financeiras. O acórdão manteve a decisão anterior, em julgamento ocorrido em 11.07.2011.

O fundamento para a responsabilização foi o art. 124, I, do CTN, associado ao art. 30, IX, da lei n. 8.212/91. O reconhecimento do grupo econômico se deu em virtude de o contribuinte ter tido participação no capital social do responsável por um período que coincidiu com o da ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias em questão.

Não foi discutida no acórdão a ocorrência de prescrição, tampouco o percentual de participação societária comum, para que pudesse ser verificado se as empresas mantinham relação de coligação ou de controle para, assim, poderem ser consideradas integrantes do mesmo grupo econômico. Mencionou-se, de forma genérica, que “todas as formas de coligação, inclusive a simples participação acionária (artigo 1.097 do Código Civil), justificam a atribuição de responsabilidade tributária aos agentes econômicos interligados”.

Além do fato de a relação de coligação não ter sido devidamente explorada no acórdão (ressalvada a hipótese de ela ter sido suficientemente provada nos autos do processo), deve-se observar o equívoco conceitual em que incorreram os desembargadores ao considerarem o interesse comum, sem que tivessem sequer avaliado se os fatos geradores das contribuições previdenciárias exigidas foram mesmo praticados em conjunto pelo responsável e pelo contribuinte.

3.2.14 AI 436.296

Trata-se de Agravo Legal idêntico ao relatado no tópico 3.2.13 acima, mas apresentado por outro responsável. A situação fática e os comentários acima efetuados são integralmente aplicáveis ao presente caso.

3.2.15 AI 404.768

Trata-se de Agravo Legal em Agravo de Instrumento, que decidiu pela legitimidade dos Agravados (pessoa jurídica e pessoa física) para figurarem no polo passivo da execução fiscal ajuizada para a cobrança de contribuições previdenciárias. O julgamento do recurso ocorreu em 09.06.2011 e manteve a decisão agravada.

Embora ressalvado no acórdão que a análise do caso foi feita *prima facie*, o fundamento para a responsabilização não ficou claro. No corpo do citado acórdão foram mencionados os artigos 124, II, e 135, III, do CTN, 30, IX da lei n. 8.212/91, 591 e 592, II, do Código de Processo Civil e 50 do Código Civil. Contudo, na conclusão, afirmou-se a existência de “indícios de formação de um conglomerado de fato, sob uma administração unificada e transferências de bens entre as empresas de modo a impedir o cumprimento dos deveres tributários”, o que caracterizaria “infração à lei pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial entre as empresas cuja administração lhe competia à época do fato gerador do tributo, com esteio nos arts. 134, II e 135, III [...]”. Conforme já exposto no presente trabalho,

os artigos 134 e 135 não se prestam para fundamentar a responsabilidade de empresas integrantes do mesmo grupo econômico e a aplicação do art. 50 do Código Civil pressupõe a inequívoca prova da fraude, do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial, assunto que parece ter sido negligenciado no caso concreto (ressalvamos que não analisamos a íntegra do processo).

Numa passagem do acórdão, restou assentado que o grupo econômico foi reconhecido com base no contrato social juntado aos autos, que comprovava serem os responsáveis os detentores da totalidade das quotas do contribuinte. Num outro momento, foi feita referência a uma “minuciosa investigação realizada pelo Instituto Nacional do Seguro Social” com o propósito de comprovar a existência de grupo econômico de fato, o que contradiz a afirmação anterior, no sentido de que o grupo estaria demonstrado pela simples análise do contrato social juntado aos autos. Como foram incluídas algumas pessoas físicas no polo passivo da execução fiscal, é possível que a referida investigação tenha provado a existência de grupo econômico envolvendo essas pessoas físicas e não a pessoa jurídica também responsabilizada.

3.2.16 AI 359.207

Trata-se de Embargos de Declaração contra decisão que negou seguimento ao Agravo de Instrumento oposto pelos responsáveis. A decisão dos embargos, proferida em 13.05.2010, foi contrária aos interesses dos responsáveis.

Embora o acórdão não tenha sido suficientemente detalhado, é possível inferir que a responsabilização foi fundamentada nos artigos 124, II, 30, IX, da lei n. 8.212/91 e 50 do Código Civil, tendo em vista afirmação no sentido de que “a situação que se afigura nos autos, entretentes, ultrapassa os limites da responsabilização objetiva prevista no supracitado art. 30 da Lei 8.212/91, para justificar, ao menos em princípio, a incidência da ‘disregard doctrine’”.

O grupo econômico foi caracterizado pela existência de sócios/administradores comuns no quadro societário de todas as empresas. Não foi discutida nenhuma das outras questões que estão sendo analisadas neste capítulo.

3.2.17 AI 404.729

Trata-se de Agravo Legal contra decisão em Agravo de Instrumento que manteve o redirecionamento da execução contra os responsáveis, objetivando o recebimento de crédito

tributário relativo à COFINS. A decisão, contrária aos interesses dos responsáveis, foi proferida em 20.01.2011.

O contribuinte foi dissolvido irregularmente e o redirecionamento da execução contra os sócios pessoas físicas não foi eficaz, diante da ausência de bens de sua titularidade. Tal circunstância motivou a realização de investigação por parte da Fazenda Nacional, cuja conclusão foi no sentido de ter havido “o esvaziamento patrimonial da executada e de seus sócios, com o concomitante fortalecimento de outras empresas do mesmo grupo familiar, que se relacionam por vínculos de parentesco, pela coincidência de endereços e pela confusão patrimonial e gerencial”. Tendo em vista a conclusão a que chegou a Fazenda Nacional, foi requerida a desconsideração da personalidade jurídica, com a inclusão de pessoas jurídicas pertencentes ao grupo econômico e detentoras de patrimônio no polo passivo da execução fiscal.

Ocorre que a inclusão das referidas pessoas jurídicas como responsáveis pelo débito fiscal ocorreu com fundamento no art. 135, III, do CTN, muito embora o acórdão tenha tocado em questões relacionadas à sucessão, fazendo referência à operação de cisão por meio da qual houve a transferência de parte do patrimônio do contribuinte original para terceiros, bem como identificado a existência de grupo econômico formado por diversas pessoas do mesmo grupo familiar, no qual existiriam várias empresas com endereços coincidentes, senão vejamos:

Firmados os fatos e circunstâncias que envolvem o ‘Grupo Rápido Paulista’, registre-se que possível a responsabilização tributária com base no art. 135, III do Código Tributário Nacional, mormente nos casos em que a tipificação da fraude permite a desconsideração da personalidade jurídica. Outrossim, hodiernamente, as disposições do supracitado artigo 135, III do C.T.N., são complementarmente integradas ao que dispõe o artigo 50 do Código Civil.

Além disso, as pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo de sociedades estão sujeitas à responsabilização solidária, prevista no art. 30 da lei 8.212/91, para os débitos de natureza previdenciária. [...]

No presente caso, os fatos e os documentos trazidos no minudente trabalho da Fazenda Nacional trazem elementos de convicção mais do que suficientes, para, ao menos neste momento processual, permitir o acolhimento de seu pleito.

Todos os fatos e circunstâncias acima expostos se traduzem em veementes elementos de convicção, a demonstrar a tipificação da fraude, encetada pelos componentes do grupo de empresas da família Panissa, justificando plenamente a inclusão dos requeridos no pólo passivo da execução fiscal, pelos fundamentos já colacionados.

Bem afirma a Fazenda Nacional, por outro lado, que a inclusão no pólo passivo deve atender aos critérios de oportunidade e conveniência. Neste passo, a experiência demonstra que a inclusão massiva e simultânea de pessoas no pólo passivo (em especial, de pessoas físicas) gera grande

tumulto processual, que se traduz no empecer do efetivo andamento da execução, em detrimento aos fins colimados no processo.

Assim, neste momento, como pode se inferir que as pessoas jurídicas requeridas ostentam, em princípio capacidade patrimonial para garantir o débito, defere-se, de imediato, a inclusão no pólo passivo das seguintes pessoas jurídicas: [...] nos termos do art. 135, III do CTN.

O caso revela, com clareza, a confusão conceitual que permeou o raciocínio por meio do qual foram incluídas pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico na execução fiscal. Pelo que pudemos perceber, o acórdão em análise é um dos mais antigos que compõe a mostra selecionada, proferido quando ainda se tentava encontrar um caminho jurídico válido para a responsabilização de pessoas jurídicas distintas do contribuinte, motivo ao qual creditamos a falta de critério na sua elaboração.

3.2.18 AI 254.923

Trata-se de Agravo de Instrumento ajuizado para, dentre outras hipóteses, excluir as agravadas do polo passivo de execução fiscal. A decisão, proferida em 13.06.2006, foi contrária aos interesses dos responsáveis.

O caso envolve a responsabilização de empresas de um mesmo grupo econômico, com base no art. 30, IX, da lei n. 8.212/91 e no art. 124, II, do CTN. O grupo foi reconhecido pelo fato de que os bens oferecidos à penhora pela executada encontravam-se no endereço onde funcionava uma das empresas consideradas responsáveis, bem como em razão de todas elas se dedicarem à mesma atividade, qual seja, a venda a varejo de móveis e eletrodomésticos. Todas as empresas também tinham as mesmas pessoas figurando como responsáveis e, segundo consta no acórdão, haveria, no caso, “manifesta confusão patrimonial e empregatícia”.

No corpo do acórdão foi citado precedente do STJ no sentido de que a gestão fraudulenta legitima a desconsideração da personalidade jurídica das empresas integrantes do mesmo grupo econômico, “para que os efeitos da execução alcancem as demais sociedades do grupo e os bens do sócio majoritário”.

Não houve, contudo, discussão sobre quais seriam os indícios, no caso concreto, aptos a ensejar a desconsideração, exceto pelo fato de haver bens da executada localizados nas dependências de uma das empresas consideradas responsáveis, tendo o acórdão concluído que, provado o vínculo operacional entre as empresas, estaria possibilitada a extensão da responsabilidade tributária a todas elas. Como apontado acima, a confusão patrimonial foi

suscitada de forma genérica (ressaltamos, contudo, que não tivemos acesso à íntegra dos autos para comprovar se, de fato, não haveria, no caso concreto, indícios suficientes da existência de confusão patrimonial a ensejar o redirecionamento da execução fiscal).

4 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA E GRUPO ECONÔMICO

4.1 Considerações iniciais

Como mencionamos na introdução ao presente trabalho, atualmente verifica-se uma crescente preocupação do Fisco e da Procuradoria em conferir maior efetividade à cobrança do crédito tributário, manifestada pelo crescente número de autuações e ações judiciais nas quais se discute a responsabilidade de empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, assim entendido o conjunto de sociedades organizado em razão da existência de laços societários ou para a consecução de objetivos comuns.

Nesse contexto, a partir de agora, além de contar com suporte na doutrina, passaremos a analisar os efeitos e problemas práticos decorrente dessa tentativa de responsabilização de grupos econômicos adotada por parte daqueles a quem compete a cobrança do crédito fiscal.

A referida análise será, primeiramente, dividida em três grandes grupos, identificados a partir da avaliação dos precedentes que compuseram a mostra selecionada⁴³, quais sejam: (i) possibilidade de responsabilização de empresas que compõem um grupo econômico com base no art. 124, I do CTN – a questão do interesse comum e grupo econômico; (ii) possibilidade de lei prever a responsabilidade tributária de empresas que compõem um mesmo grupo econômico com base no art. 124, II do CTN – responsabilidade legal e grupo econômico; e (iii) desconsideração da personalidade jurídica para, com isso, alcançar o patrimônio de outras empresas que componham um mesmo grupo econômico – desconsideração da personalidade jurídica e grupo econômico. Em seguida, trataremos dos problemas práticos enfrentados na tentativa de responsabilizar empresas de um grupo econômico, dentre os quais destacamos o momento adequado para que a responsabilização seja suscitada e, ainda, a forma por meio da qual ela deve ser aferida.

⁴³ Como se depreende da análise dos precedentes realizada no capítulo anterior, o art. 135, III, também figura como fundamento para a responsabilização de empresas integrantes de grupo econômico. Contudo, o referido artigo, à exceção do caso analisado no item 3.2.17, não foi o único dispositivo utilizado para embasar a responsabilização. Tendo em vista nosso entendimento no sentido de que tal artigo deve se dirigir somente a pessoas físicas, por veicular regra de responsabilidade pessoal, ele não se presta para fundamentar a responsabilidade de empresas integrantes de grupo econômico. Por conta disto, entendemos desnecessária a abertura de um tópico específico para avaliar este assunto.

4.2 A questão do interesse comum e grupo econômico

4.2.1 O alcance do art. 124, I, do CTN

Conforme adiantamos neste trabalho, o Fisco e a Procuradoria vêm tentando impor a condição de devedores solidários a empresas integrantes de um grupo econômico com fundamento no art. 124, I, do CTN⁴⁴, que prevê hipótese de solidariedade aplicável às “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Muito se debateu na doutrina e na jurisprudência sobre o alcance da regra prevista no citado art. 124, I, do CTN, sobretudo no que diz respeito ao significado das expressões “interesse comum” e “na situação que constitua o fato gerador” nele empregadas.

Aliás, não é demais lembrar que o art. 128 do CTN, estudado no Capítulo II, se refere ao responsável como a pessoa “vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”, o que, numa primeira análise, parece ser redundante em relação ao conteúdo do art. 124, I.

Com efeito, os dois dispositivos não são redundantes. O objetivo do art. 128 do CTN, como já afirmado, é o de guiar o legislador que pretende dispor sobre responsabilidade tributária nas hipóteses não tratadas no CTN. Trata-se, portanto, de regra limitativa do poder de legislar de cada ente político, com o objetivo de garantir que a eleição do responsável não ocorra de forma aleatória e não incorra em nenhuma inconstitucionalidade.

Já o inciso I do art. 124 do CTN veicula regra de atribuição de solidariedade àquelas pessoas que, em conjunto, realizarem o fato gerador de determinado tributo. A norma, portanto, alcança os próprios contribuintes, na medida em que o pressuposto para a sua aplicação é que haja a realização do fato gerador por mais de uma pessoa. Nesse sentido, podemos dizer que a regra do art. 124, I, do CTN determina o tipo de relação que deve se instaurar entre os contribuintes que tenham interesse na situação que constitua o fato gerador do tributo, isto é, que juntos o praticarem.

A doutrina consultada para fins da elaboração do presente trabalho defende a posição segundo a qual a expressão “situação que constitua o fato gerador” refere-se à materialidade da regra-matriz tributária. Essas palavras, aliás, são de Renato Lopes Becho (apud PEIXOTO; LACOMBE, 2005, p. 1006), que, ao analisar o tema em questão, afirmou que “no inciso I foram definidos como devedores solidários aqueles que tenham interesse comum “na situação

⁴⁴ A título de exemplo, citamos os seguintes precedentes, retirados da mostra selecionada: Acórdãos 2403-002.683, 2403-002.682, 2403-002.692, 2403-002.691, AI 461.803 e AC 1.901.216.

que constitua o fato gerador da obrigação principal”, ou seja, na materialidade da regra-matriz tributária”.

Da posição ora defendida podemos tirar outra consequência: o vínculo exigido pelo art. 124, I, com o fato gerador é direto, já que pressupõe a realização do fato imponível por mais de um contribuinte, diferentemente do vínculo previsto no art. 128 do CTN, que é indireto, instaurando-se tanto com o realizador do fato quanto com os atos ou negócios que lhe dão origem.

Mas e quanto à questão do interesse comum? Apesar da vagueza do texto legal, atualmente quase não há discordância a respeito do seu alcance na doutrina, forte no sentido de que se refere a interesse jurídico na realização do fato gerador, e não a interesse meramente econômico.

E para que não parem dúvidas sobre o significado da expressão “interesse comum” empregada no art. 124, I, do CTN, fazemos referência ao entendimento de Marcus Vinícius Neder (apud FERRAGUT; NEDER, 2007, p. 42), para quem tal interesse é aquele que “[...] surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário”.

Compartilham dessa posição Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 308-309), Luis Eduardo Schoueri (2014, p. 553-554), Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 600) e Hugo de Brito Machado (2013, p. 150).

Andréa M. Darzé (2010, p. 239), com base na posição de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 179-180), reafirma o quanto já dissemos anteriormente, ou seja, que a regra do art. 124, I, do CTN se dirige àquelas pessoas que, em conjunto, realizam o fato gerador da obrigação tributária. Confira-se:

Em estreita síntese, entendemos que o artigo 124, I do CTN, serve como fundamento para a imputação de obrigação solidária apenas nos casos em que,

- i. Consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU ou do IPVA, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel ou veículo automotor, respectivamente;
- ii. Nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio jurídico bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições adversas e, por isso mesmo, com objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrem o mesmo polo da relação e tão-somente se estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame. É o que se verifica, por exemplo, “no ITBI, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS,

sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao tomador⁴⁵. Advirta-se que, nessas situações, os sujeitos passivos assumem, a um só tempo, o papel de contribuinte e de responsável, já que cada um deles deu causa apenas à parte do débito que corresponde à sua quota na propriedade dos bens ou no negócio jurídico.

Ressaltemos, contudo, que para nós o art. 124, I, não é norma de atribuição de responsabilidade, mas, sim, qualificadora dos seus efeitos. Sendo dirigida apenas aos contribuintes, regula a forma como eles se relacionam face ao débito fiscal.

Até aqui, portanto, é possível afirmar que, de acordo com o entendimento que vem prevalecendo na doutrina, a solidariedade entre determinados contribuintes imputada em razão da existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo depende de eles, em conjunto: (i) permanecerem em determinado estado; (ii) praticarem determinada ação; ou (iii) darem alguma coisa a alguém, pois são essas ações humanas que, como regra, desencadeiam a obrigação tributária.

Para exemplificar, pensemos nos casos em que há copropriedade de bens imóveis. Fácil perceber que, em tal situação, os cotitulares ostentam determinado estado que nos permite concluir que todos eles são contribuintes do IPTU. Contudo, nas situações envolvendo venda de mercadorias e prestação de serviços em geral, a aplicação do dispositivo parece-nos bem mais complexa, já que pressupõe terem os sujeitos envolvidos na operação ou prestação praticado, juntos, o fato gerador tributário, situação um tanto incomum.

Não por outra razão, parte dos precedentes que analisamos sobre o assunto foi decidida favoravelmente aos contribuintes, inclusive pelo CARF (tópico 3.1.1, itens A e B, do capítulo precedente) e pelo TRF-3 (tópicos 3.2.7 e 3.2.8 também do capítulo precedente). Mas a maioria dos precedentes favoráveis aos contribuintes foi proferida, com efeito, pelo STJ. Nos casos concretos analisados pela Corte, o fisco não conseguiu demonstrar o interesse jurídico das empresas às quais pretendia atribuir a condição de devedoras solidárias na situação da qual decorreu o tributo, ou seja, faltou a prova de que elas, em conjunto, realizaram ou participaram do fato gerador tributário.

Elucidado o alcance do dispositivo, discorreremos a seguir sobre a sua ligação com os grupos econômicos.

⁴⁵ Carvalho (2007, p. 179-180).

4.2.2 *O art. 124, I, do CTN e os grupos econômicos*

Inicialmente, a interpretação dada pelos Fiscos à expressão “interesse comum” contida no art. 124, I, do CTN equivalia a “interesse econômico”. Por vezes, era comum a tentativa de responsabilização daqueles sujeitos que se encontravam em lados opostos da relação jurídica que deu causa à tributação, como no caso de comprador e vendedor.

Pelo mesmo motivo, frequentes também eram as investidas fiscais contra as empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, realizadas com o intento de atribuir-lhes a condição de devedoras solidárias em relação ao débito fiscal apurado em uma delas, por auferirem vantagem econômica decorrente do fato de estarem vinculadas ao mesmo grupo econômico.

Ambos os entendimentos foram rechaçados pelo STJ nos muitos casos já julgados pela Corte sobre o assunto⁴⁶. A título ilustrativo, citaremos apenas três deles:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. [...]

7. Conquanto a expressão “interesse comum” - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: “... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a

⁴⁶ Cite-se, especificamente, aqueles que tratam da tentativa de atribuição de responsabilidade tributária a empresas que integrem o mesmo grupo econômico do qual faz parte o contribuinte, quais sejam: REsp 834044/RS, j. 11.11.2008, 1ª Turma, Relatora Min. Denise Arruda; REsp 884845/SC, j. 05.02.2009, 1ª Turma, Relator Min. Luiz Fux; AgRg no Ag 1055860/RS, j. 17.02.2009, 1ª Turma, Relatora Min. Denise Arruda; AgRg no Ag 1163381/RS, j. 21.09.2010, 1ª Turma, Relator Min. Arnaldo Esteves Lima; AgRg no Ag 1288247/RS, j. 21.10.2010; REsp 1232968/SC, j. 22.03.2011, 2ª Turma, Relator Min. Humberto Martins; AgRg no Ag 1392703/RS, j. 07.06.2011, 2ª Turma, Relator Min. Mauro Campbell Marques; AgRg no AREsp 21073/RS, j. 18.10.2011, 2ª Turma, Relator Min. Humberto Martins; REsp 1297891/SP, j. 16.02.2012, 2ª Turma, Relator Min. Herman Benjamin; AgRg no AREsp 429923/SP, j. 10.12.2013, 2ª Turma, Relator Min. Humberto Martins.

solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.” (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220)

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

10. “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 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).

11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. [...]

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A (REsp 884845/SC, j. 05.02.2009, 1ª Turma, Relator Min. Luiz Fux).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido (AgRg no AREsp 21073/RS, j. 18.10.2011, 2ª Turma, Relator Min. Humberto Martins).

PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTENTE. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. [...]

4. Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem

conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

5. A pretensão da recorrente em ver reconhecida a confusão patrimonial apta a ensejar a responsabilidade solidária na forma prevista no art. 124 do CTN encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido (AgRg no AREsp 429923/SP, j. 10.12.2013, 2ª Turma, Relator Min. Humberto Martins).

No entanto, a divergência entre a interpretação conferida pelas autoridades fiscais e aquela firmada pela jurisprudência sobre o conceito de “interesse comum” para fins de aplicação da regra prevista no art. 124, I, do CTN ainda persiste, não havendo consenso na jurisprudência administrativa.

Com efeito, o fato de o STJ ter afastado o entendimento mais antigo do Fisco – no sentido de que o interesse econômico na realização de determinado negócio ou ato seria suficiente para que fossem os envolvidos, quando integrantes de um mesmo grupo econômico, considerados solidários pelos débitos fiscais dele decorrentes – parece ter afetado a jurisprudência administrativa.

A partir da análise da mostra de precedentes do CARF selecionada para a elaboração do presente trabalho, pudemos constatar a existência de posição que procura seguir o entendimento do STJ, a exemplo dos seguintes casos⁴⁷:

Contudo, em se tratando de caracterização de grupo econômico na seara fiscal, independentemente dos fundamentos expostos, tem-se que o mero fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico não é suficiente a ensejar a solidariedade no pólo passivo de uma demanda fiscal, fazendo-se imprescindível a demonstração da prática conjunta do fato gerador pelos demais responsáveis solidários (Acórdão 2403-002.692, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, sessão de 09.09.2014).

Somente existirá responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico quando todas agirem em conjunto para a configuração do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução da referida situação (Acórdão 2803-003.637, Segunda Seção de Julgamento, 3ª Turma Especial, sessão de 10.09.2014).

Por outro lado, identificamos também tentativa de burla ao referido posicionamento, com o objetivo de validar acusação fiscal baseada na suposta existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo entre empresas de um mesmo grupo econômico, quando caracterizada a fraude ou a confusão patrimonial, senão vejamos:

No que tange à responsabilidade tributária, a maioria do Colegiado decidiu afastá-la por razões distintas daquelas esposadas pelo I. Relator. Isto apenas porque o art. 124, inciso I do CTN, além de cogitar de solidariedade em face

⁴⁷ Vide tópico 3.1.1, itens A e B do capítulo anterior.

daqueles que, no mesmo pólo da relação jurídica tributária, praticam o fato gerador, permite que o interesse comum também seja caracterizado em razão de confusão patrimonial, em razão da qual a riqueza manifestada pelo fato jurídico tributário é compartilhada irregularmente entre os sujeitos passivos solidários, ainda que estes possuam personalidade jurídica e atividades próprias.

No presente caso, a imputação de responsabilidade solidária decorreu, apenas, do reconhecimento judicial de que as pessoas jurídicas integram um mesmo grupo econômico, e que algumas delas não dispunham de capital de giro, valendo-se de ajuda financeira de outras empresas do grupo e de empréstimos bancários para subsistir. Não há qualquer evidência de que estas ocorrências seriam contemporâneas aos fatos geradores autuados, de modo a demonstrar a confusão patrimonial que poderia justificar a responsabilização na forma do art. 124, I do CTN (Acórdão 1101-001.117, Primeira Seção de Julgamento, 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 03.06.2014).

Cabe mencionar que, no precedente citado, a conclusão do CARF só não foi desfavorável ao contribuinte porque os tais indícios de confusão patrimonial relatados não eram contemporâneos aos fatos geradores considerados na autuação.

À luz dos precedentes analisados para fins da elaboração do presente trabalho, podemos afirmar que a reinterpretação do alcance do art. 124, I, do CTN parte da premissa de que naquelas situações onde se verifica a ocorrência de fraude ou confusão patrimonial entre as empresas integrantes de um mesmo grupo econômico haveria, na verdade, um único contribuinte, motivo pelo qual os estabelecimentos a ele pertencentes poderiam figurar no polo passivo da obrigação tributária como solidários pelo débito fiscal. Contudo, admitir-se tal interpretação significa, a nosso ver, contrariar toda a disciplina contida no CTN sobre responsabilidade tributária, como demonstrado a seguir.

Pois bem. Nos casos envolvendo empresas que fazem parte do mesmo grupo econômico, a constatação da existência do referido grupo pelas autoridades fiscais é feita a partir da identificação dos indícios mencionados nos capítulos 1 e 3, quais sejam, (i) a existência de mais de uma empresa no mesmo endereço, que atuam no mesmo ramo ou em atividades complementares; (ii) a constituição de sociedades com objetos sociais similares ou complementares por ex-empregados de uma delas ou entre membros de uma mesma família; (iii) o compartilhamento de funcionários e/ou de instalações, sem a correspondente remuneração; (iv) a nomeação de administradores comuns; (v) a existência de transações financeiras entre elas, sobretudo quando demonstram que determinada sociedade não dispõe de capacidade financeira para executar sua atividade-fim; ou, ainda, (vi) a prestação de serviços de uma para outra de forma recorrente ou exclusiva.

Depois disso, esses mesmos elementos são utilizados para sustentar a posição segundo a qual a suposta confusão patrimonial identificada constituiria evidência bastante para justificar a aplicação da regra de solidariedade entre as empresas do tal grupo econômico, com fundamento no art. 124, I, do CTN, raciocínio que nos parece ser juridicamente insustentável.

Em primeiro lugar, a ideia de confusão patrimonial é, de certo modo, contrária à própria noção de grupo econômico. Isso porque a existência de um grupo econômico depende de haver uma pluralidade de pessoas jurídicas que resolvem se unir em benefício de cada uma delas ou para a consecução de um fim comum, obtendo ganhos de escala, aumentando a eficiência e, dentre outros objetivos, reduzindo custos operacionais.

Para tanto, é esperado que determinadas atividades sejam centralizadas em uma ou algumas das empresas que integram o citado grupo – por exemplo, aquelas inerentes ao *back office* – e que haja um melhor aproveitamento da estrutura de cada uma, o que pode ser traduzido por uma gestão mais eficiente de recursos, como no caso da opção pela realização de mútuos *intercompany*, ao invés da busca de recursos no mercado ou mesmo da contratação de determinado serviço dentro do grupo e não no mercado junto a um terceiro.

Assim, parece-nos legalmente insustentável o argumento desenvolvido pelo Fisco para defender a aplicação da solidariedade entre empresas de um mesmo grupo econômico com fulcro no art. 124, I, do CTN, mesmo diante da presença de elementos considerados como indícios de confusão patrimonial, pois tais indícios, segundo pensamos, não garantem a conclusão de que houve a participação de mais de uma pessoa jurídica na realização de determinado fato gerador. Ao revés, sugerem que as sociedades, embora formalmente distintas, operam como se fossem uma única entidade.

Qual seria, então, a providência a ser tomada pela autoridade fiscal para garantir a satisfação do crédito tributário apurado em razão das atividades desenvolvidas por essas empresas?

A nosso ver, teria o agente fiscal duas opções: na primeira delas, ele poderia chegar à conclusão de que estabelecimento diverso daquele que se declarou contribuinte praticou o fato gerador e, portanto, autuá-lo em seu próprio nome, hipótese em que seria aplicável o disposto no art. 121, parágrafo único, I, do CTN, que define como contribuinte aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador.

Neste caso, o fisco apenas identificaria o real contribuinte e, com base tanto no citado art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, quanto no art. 142 contra ele lavraria o correspondente auto de infração, não se tratando, portanto, de hipótese de aplicação de norma

de solidariedade pela existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador, mas, sim, de imputação da qualidade de contribuinte àquele que tentou ocultar tal condição.

A adoção dessa providência, segundo entendimento que defendemos, não extrapola a competência outorgada à autoridade administrativa pelo art. 142 do CTN, de acordo com o qual a ela compete, além de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (grifo nosso).

A segunda opção seria partir para a desconsideração da personalidade jurídica das empresas integrantes do grupo econômico, para que o patrimônio de todas elas pudesse garantir o crédito tributário a ser apurado, hipótese que será analisada no tópico 3.3 do presente trabalho, por não encontrar fundamento de validade no art. 124 do CTN.

A este respeito, vale a pena citar trecho do voto vencido proferido nos autos do caso mencionado linhas acima⁴⁸, no qual fica clara a posição que acreditamos representar a melhor interpretação para as regras em análise, com a ressalva de que, na nossa opinião, ainda que reste comprovado que várias empresas atuam como se fossem uma única, tal fato não ensejaria a aplicação do disposto no art. 124, I, do CTN, mas possibilitaria a desconsideração da personalidade jurídica delas, para que o patrimônio de todas pudesse garantir a obrigação tributária. Vejamos, então, o que diz o referido voto:

Frise-se: o Fisco jamais afirmou que as empresas em destaque eram, em verdade, uma sociedade apenas, razão pela qual não consigo vislumbrar o interesse comum que as pretensas responsáveis solidárias poderiam ter na situação que constituiu o fato gerador das exações aqui controvertidas, ao menos não aquele interesse comum que enxergo no inciso I do art. 124 do CTN.

De fato, o interesse comum a que se refere o citado inciso I do art. 124 do CTN apenas tem lugar nas hipóteses em que os solidariamente obrigados ao pagamento do tributo encontram-se absolutamente no mesmo polo das relações que engendram o nascimento dos tributos, o que não se verifica entre empresas que, por mais que integrantes de um único grupo econômico, têm personalidade jurídica e atividades próprias e que não se confundem nem mesmo aos olhos das autoridades autuantes (Acórdão 1101-001.117, Primeira Seção de Julgamento, 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 03.06.2014).

A maneira como o assunto em referência foi tratado pelas autoridades fiscais no precedente analisado demonstra arbitrariedade na aplicação da regra de solidariedade prevista no CTN e veiculada pelo art. 124, I.

⁴⁸ Acórdão 1101-001.117.

Como já explicado, o citado artigo tem o objetivo de imputar dever de solidariedade às pessoas que tiverem efetivamente participado da realização do fato jurídico do qual decorre o tributo e não o de quebrar a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas para aumentar a garantia do crédito tributário, providência que dependeria de autorização judicial para ser implementada, conforme adiante analisado.

Qualquer que seja o caso, não pode o Fisco se furtar a identificar quem seria(m) o(s) real(is) contribuinte(s), pois somente a partir desse momento será possível cogitar-se ou não acerca da aplicação de regra de solidariedade ou mesmo da realização de lançamento direto contra o real contribuinte (aplicável nas hipóteses de falsa declaração realizada às autoridades fiscais quanto à pessoa do contribuinte) ou de necessidade de desconsideração da personalidade jurídica.

Diante do exposto, com base na jurisprudência administrativa analisada, a conclusão a que chegamos é a de que ainda não há consenso no CARF a respeito do alcance da regra inserta no art. 124, I, do CTN, conquanto a questão esteja pacificada no STJ.

Em resumo, podemos afirmar que a solidariedade decorrente da aplicação do art. 124, I, do CTN pressupõe a realização conjunta da materialidade do tributo para que mais de uma pessoa possa ser obrigada ao seu pagamento. Embora este assunto esteja pacificado favoravelmente aos contribuintes na jurisprudência do STJ, ao menos em um dos casos da jurisprudência selecionada o Fisco tentou conferir nova abordagem ao referido dispositivo com o objetivo de legitimar a imputação de obrigação solidária a empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, partindo do pressuposto de que a confusão patrimonial legitimaria tal intento. Tal raciocínio contém, a nosso ver, incontornável inconsistência: impõe a “consideração unitária” das empresas que integram um determinado grupo econômico para, então, concluir que elas realizaram em conjunto o fato gerador tributário. Ou há uma pluralidade de pessoas jurídicas praticando um mesmo fato gerador, o que justificaria a aplicação do art. 124, I, do CTN; ou o Fisco realiza o lançamento contra aquela sociedade que, em virtude das provas colhidas, é a que de fato deveria ter se apresentado como contribuinte, com base no inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN c/c art. 142; ou, diante da prova da confusão patrimonial, parte para a desconsideração da personalidade das pessoas jurídicas, com fulcro no art. 50 do Código Civil.

4.3 A responsabilidade legal e grupo econômico

Com relação à aplicação do art. 124, II, do CTN, que delega competência à lei ordinária para designar as pessoas que responderiam solidariamente pelo crédito tributário, ainda não há consenso na doutrina, tampouco o assunto foi devidamente explorado pela jurisprudência.

Com efeito, na seara doutrinária, Andréa M. Darzé (2010, p. 255-262), Luís Eduardo Schoueri (2014, p. 554), Maria Rita Ferragut (2013, p. 81) e Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 310), embora adotem diferentes interpretações sobre o alcance do art. 124, II, entendem, de modo geral, que o respectivo dispositivo não outorga ao legislador ordinário ampla competência para eleger quem seriam os responsáveis tributários, o que significa que as normas que pretendam disciplinar a responsabilidade solidária devem observar os contornos tanto do CTN quanto da CF, sob pena de serem consideradas inconstitucionais.

Por outro lado, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p. 600) e Hugo de Brito Machado (2013, p. 149) parecem adotar posição diversa, entendendo que o art. 124, II, do CTN conferiu liberdade ao legislador para definir outros responsáveis além daqueles já mencionados no CTN.

Nosso entendimento caminha no sentido daqueles que defendem que a lei, ao estipular hipótese de responsabilidade tributária com base na autorização inserta no art. 124, II, do CTN, deve fazê-lo sem deixar de observar as diretrizes estabelecidas pelo CTN. Assim, a escolha de terceira pessoa pelo legislador para ocupar a posição de responsável pelo débito tributário deve levar em conta a sua relação com fato gerador, com o ato ou o negócio que lhe deu causa, ou ainda com o próprio realizador do fato jurídico tributário, bem como a possibilidade de tal pessoa ver-se ressarcida do valor do imposto por ela recolhido. Isso porque, como já mencionado, a regra de responsabilidade não pode resultar na diminuição do patrimônio daquele que não realizou a materialidade do tributo, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade⁴⁹.

Pois bem. Especificamente no caso dos grupos econômicos, existe previsão em lei que disciplina a responsabilidade das empresas que o compõem pelo crédito de natureza previdenciária gerado em uma delas. Trata-se da regra contida no art. 30, IX, da lei n. 8.212/91 (BRASIL, 1991), senão vejamos:

⁴⁹ Exceto no caso de responsabilidade por infrações, já que a violação atrairia a responsabilidade nos termos do art. 137 do CTN, não havendo que se falar em ressarcimento do responsável.

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [...] IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; [...]

A questão que se coloca, então, resume-se em saber se tal disposição legal está em linha com o disposto no CTN ou se padece de alguma ilegalidade/inconstitucionalidade capaz de maculá-la, invalidando-a. E, para o deslinde da controvérsia, parece-nos interessante avaliar outros casos de responsabilidade tributária decorrentes de lei presentes em nosso ordenamento.

Vejam os exemplos de atribuição legal de responsabilidade a terceiros pelo imposto de importação, cujo fato gerador é a entrada de mercadoria em território nacional. Preceitua o parágrafo único do art. 32⁵⁰ do normativo citado que são responsáveis solidários pelo imposto de importação devido na entrada de mercadoria no território nacional, dentre outros, aqueles que tiverem adquirido a mercadoria importada em operação realizada por sua conta e ordem ou encomenda.

No exemplo acima referido, os responsáveis pelo pagamento do imposto de importação possuem relação indireta com o negócio ou ato do qual decorre o tributo, mas relacionam-se diretamente com o contribuinte, isto é, com a pessoa que realiza, em seu próprio nome, o fato gerador (o importador). Em nenhuma hipótese cabe, a rigor, aos responsáveis indicados pela lei, o pagamento do imposto de importação, devendo tais pessoas, por conta do papel que exercem em relação ao negócio “importação”, cuidar para que o tributo seja devidamente recolhido pelo importador, sob pena de responderem por qualquer inexecução. São pessoas, portanto, vinculadas indiretamente ao fato gerador do imposto de importação, que, como dito anteriormente, é a entrada de mercadoria estrangeira no território brasileiro. Trata-se, segundo pensamos, de hipótese válida de atribuição de responsabilidade a

⁵⁰ “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 adquira mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.”

terceiros, que respeita o disposto no art. 128 do CTN, pois não impõe ônus excessivo ao responsável, apenas o incumbe, dado o seu papel no negócio jurídico, do qual decorre a materialidade do tributo, de cuidar para que seu recolhimento ocorra de acordo com o previsto na legislação.

Voltemos, agora, ao art. 30, IX, da lei n. 8.212/91, que atribui a condição de responsável tributário às empresas que integram um mesmo grupo econômico pelo débito de natureza previdenciária originado em uma delas. Seria possível sustentar a validade desse dispositivo face ao art. 128 do CTN e à CF?

A resposta não é simples, mas podemos, de plano, afastar a ideia segundo a qual a mera circunstância de determinadas sociedades pertencerem ao mesmo grupo econômico as transformaria automaticamente em responsáveis solidárias pelos débitos previdenciários verificados em uma delas, sobretudo porque esta hipótese representaria violação aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco em matéria tributária.

Com efeito, neste caso, as empresas não teriam, exceto pela existência da regra que disciplina a solidariedade pelo não cumprimento das obrigações previdenciárias, relação jurídica entre si que lhes conferisse poder para fiscalizar o correto cumprimento das citadas obrigações, ao contrário do que ocorre, por exemplo, no caso daquele que ordena a importação por sua conta e ordem ou encomenda, que, em função do vínculo que mantém com o importador, está em posição de exigir deste o cumprimento das obrigações fiscais relacionadas à importação.

Admitir-se a responsabilização nas condições previstas no art. 30, IX, da lei n. 8.212/91, ou seja, pelo simples fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, representaria, ainda, negação à autonomia das pessoas jurídicas e, no extremo, forma arbitrária de desconsideração da personalidade jurídica, já que o resultado prático da aplicação dessa regra seria a expropriação do patrimônio daquelas sociedades que tivessem condições de arcar com o débito previdenciário originado em outra.

Note-se que o vínculo indireto com a materialidade do tributo, requisito essencial para que se possa cogitar de regra de responsabilidade fundamentada no art. 124, II, c/c o art. 128 do CTN, precisa permitir que o eleito não arque com o ônus tributário, sob pena de afronta a princípios basilares da tributação previstos na CF.

Portanto, tratando-se de empresas pertencentes ao mesmo conglomerado econômico, embora seja razoável supor que em boa parte dos casos elas possuem relações entre si que permitiriam à conclusão de que haveria alguma ligação entre os responsáveis e o realizador do fato jurídico tributário, entendemos que não é qualquer tipo de vínculo com o contribuinte que

justificaria a eleição de um terceiro como responsável. Este vínculo, como mencionado no capítulo 2, precisa ser de natureza tal que garanta ao responsável condições mínimas de fiscalizar o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, sob pena de ele ter seu patrimônio indevidamente onerado por dívida fiscal decorrente de fato gerador realizado por outrem, em flagrante afronta aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

Nesse contexto, somos da opinião de que a hipótese de responsabilidade prevista no inciso IX do art. 30 da Lei n. 8.212/91 não está de acordo com as diretrizes fixadas pelo art. 128 do CTN, motivo pelo qual não pode o fisco, com fundamento na referida regra, considerar as empresas de um mesmo grupo econômico como responsáveis solidárias pelo débito fiscal de natureza previdenciária apurado em uma delas simplesmente por conta da própria existência do grupo econômico. Tal medida seria, por demais, arbitrária.

Haveria, então, algum entendimento que pudesse garantir a eficácia e validade da regra de que se cuida, conferindo-lhe interpretação conforme o CTN e a CF? Há quem entenda que sim, como é o caso de Frederico Menezes Breyner (2011, p. 78). O citado autor, ao analisar especificamente a hipótese de responsabilidade prevista no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91, chegou à seguinte conclusão:

O pertencimento ao grupo econômico, por si só, não é critério válido de eleição de uma sociedade como responsável solidária.

Logo, o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 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, II, 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 do art. 30, IX da Lei 8.212/91 em conformidade com as normas constitucionais de imposição do encargo tributário e com o CTN (art. 124, II, c/c o art. 128), 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, por meio de determinações concretas junto à sociedade contribuinte tomadas na qualidade de centro decisório, não bastando, para tanto, a atuação meramente diretiva e indicativa dos objetivos do grupo sem interferência direta na administração das sociedades integrantes.

Assim, sustenta que, na presença de centro decisório com poderes específicos para decidir sobre a política fiscal e o cumprimento das obrigações principais e acessórias a cargo das demais empresas que componham um determinado grupo, seria admitida a estipulação de responsabilidade solidária entre elas pelo débito previdenciário apurado.

Na análise da jurisprudência selecionada, não identificamos nenhum caso que tentasse aplicar a referida teoria. A maioria dos precedentes que tratavam deste assunto pressupunham suficiente para a responsabilização o mero pertencimento das sociedades a um grupo econômico. Para ilustrar essa posição, selecionamos trechos de alguns acórdãos⁵¹:

No caso, a fiscalização entendeu que existiria um grupo econômico de fato. A responsabilidade pelas contribuições previdências [*sic*] tem regra especial no art. 30, IX da Lei n. 8.212/91, segundo o qual bastaria a formação do grupo econômico para que todos [*sic*] as empresas que dele participem respondam individual e conjuntamente sobre as contribuições devidas por qualquer uma delas, independentemente da participação ou não nos atos que constituam fatos geradores ou infração. A responsabilidade, assim, é objetiva: [...] (Acórdão 2402-004.097, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 13.05.2014).

Verifica-se que a responsabilidade solidária das empresas integrantes de um grupo econômico decorre de expressa previsão legal, não cabendo à autoridade fiscal ou ao órgão julgador aplicação de entendimento diverso do quando [*sic*] legalmente imposto (Acórdão 2402-004.025, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 20.03.2014).

A empresa Espírito Santo Gestão de Participações Societárias Ltda. é sócia administradora da Demac, o que preenche o requisito do § 2º do art. 2º da CLT para se considerar a existência de grupo econômico. Nesse caso, frise-se, a responsabilidade não foi atribuída por conta do CTN e sim pela existência de grupo econômico (Acórdão 2301-004.067, Segunda Seção de Julgamento, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 17.07.2014).

Além do posicionamento no sentido de que a responsabilidade prevista no art. 30, IX, da lei 8.212/91 seria objetiva, encontramos precedentes nos quais se tentou aplicar interpretação conforme a CF e o CTN, mas não no sentido defendido por Frederico Menezes Breyner. Com efeito, diferentemente do citado autor, buscou o CARF fundamentar a validade do dispositivo legal em questão a partir de sua interpretação com fulcro no art. 124, I, do CTN, ou seja, pressupondo a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Confira-se:

O art. 30, IX da Lei n. 8.212/1991, por sua vez, dispõe que “as empresas que integram o grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei”.

⁵¹ No mesmo sentido: Acórdão 2402-004.096, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 13.05.2014; Acórdão 2401-003.470, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 20.03.2014; Acórdão 2401-003.469, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 20.03.2014; Acórdão 2401-003.400, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 19.02.2014; Acórdão 2401-003.490, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 15.04.2014; Acórdão 2401-003.489, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 15.04.2014; Acórdão 2401-003.488, Segunda Seção de Julgamento, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 15.04.2014.

Por ser norma de natureza tributária, deve ser necessariamente interpretada conforme as disposições do Código Tributário Nacional acerca da solidariedade: [transcrição dos artigos 124 e 128]

Conforme se depreende dos dispositivos acima, a solidariedade somente pode ser imposta àquele que tiver relação com o fato gerador do tributo. Assim também será nos casos em que a responsabilização por solidariedade decorrer da existência de grupo econômico entre as empresas envolvidas, hipótese em que não será suficiente a relação de uniformidade de direção, sendo necessária também a relação da corresponsável com o fato gerador do tributo.

Por esta razão é que a responsabilidade de uma empresa pelos débitos previdenciários das demais empresas do grupo econômico depende da existência de seu interesse no fato gerador daquelas contribuições previdenciárias.

Sendo a contribuição incidente sobre a folha de salários, deverá se verificar se existe (sic.) funcionários prestando serviços em comum para as empresas envolvidas; Ora, devidamente fundamentada a consideração de que existe grupo econômico entre as recorrentes, não cabe qualquer alegação de que foi indevida a colocação das empresas como solidárias, pois enquadradas nos dispositivos legais acima citados (Acórdão 2302-003.185, Segunda Seção de Julgamento, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 14.05.2014).

Discordamos de ambas as posições apresentadas. Quanto à interpretação conforme sugerida por Frederico Menezes Breyner, consideramos, como adiantado no capítulo 2, que norma que veicula regra de responsabilidade tributária não pode depender de esforço interpretativo para ser aplicada, sob pena de colidir com a orientação do art. 128 do CTN, que determina deva tal norma ser expressa.

Já quanto à posição fiscalista no sentido de que seria a regra em comento objetiva, também seria possível afastar a imputação de responsabilidade pela vagueza do dispositivo. Mas não só isso. O pertencimento ao grupo econômico não garante o ressarcimento da sociedade considerada responsável, tampouco cria, para ela, condições mínimas para fiscalizar o cumprimento das obrigações previdenciárias pelas outras empresas integrantes do seu grupo, motivo pelo qual pode haver, ainda, afronta às bases da tributação insertas na CF.

No que diz respeito à interpretação conforme buscada pelo Fisco, ao que nos parece, não há necessidade de outro dispositivo legal além do art. 124, I, do CTN para sustentar a condição de codevedoras daquelas sociedades que, em conjunto, realizarem o fato gerador de qualquer tributo.

Passando para a esfera judicial, não localizamos manifestação do STJ sobre o alcance do disposto no art. 124, II, do CTN. Mesmo quando esta Corte analisou casos envolvendo o art. 30, IX, da lei 8.212/9191, o contexto da discussão girava em torno do art. 124, I, ou seja, tratou-se da questão do “interesse comum”, e não da possibilidade de o legislador eleger como devedores solidários pessoas distintas do contribuinte.

Assim, entendemos que, pelo fato de a questão envolvendo os limites aos quais o legislador brasileiro deve se submeter ao exercitar a competência que lhe foi outorgada pelo art. 124, II, do CTN, possuir cunho constitucional, ela deve ainda passar pelo crivo do STF. E, segundo pensamos, quando isso ocorrer, deve ser declarada a sua inconstitucionalidade, a exemplo do que ocorreu no caso do art. 13 da lei n. 8.620/93⁵², na medida em que, ao não observar o comando do art. 128 do CTN, o art. 30, inciso IX, da lei n. 8.212/91 viola, a um só tempo, os princípios constitucionais aplicáveis à tributação e o art. 146, III, da CF, segundo o qual compete à lei complementar (CTN) disciplinar as normas gerais de direito tributário, dentre as quais estão as que tratam da responsabilidade. Além disto, ofenderia o princípio da proporcionalidade, por desconsiderar, de forma objetiva, a pessoa jurídica.

4.4 Desconsideração da personalidade jurídica e grupo econômico

4.4.1 *Considerações iniciais*

Antes de avaliarmos a possibilidade de a desconsideração da personalidade jurídica ser utilizada como meio para viabilizar a responsabilização de pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico, teceremos breves comentários sobre a origem e aplicação da referida teoria, com o intuito de lançar as bases do raciocínio que será desenvolvido acerca do tema.

Na sequência, trataremos das hipóteses legais que disciplinam o uso da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro e da possibilidade da sua aplicação ao direito tributário, levando em conta a análise de casos concretos nos quais houve a responsabilização de pessoas integrantes de um mesmo grupo econômico com fundamento na mencionada teoria realizada no Capítulo anterior.

4.4.2 *Origem e aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica*

A desconsideração da personalidade jurídica⁵³ de uma sociedade tem por objetivo preservar os direitos dos credores nas situações nas quais ela tenha sido utilizada para evitar a

⁵² RE 562.276/PR, mencionado no tópico 2.3.1 do capítulo precedente.

⁵³ Rubens Requião (2008, p. 392) apresenta um breve resumo histórico sobre a origem da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, cuja transcrição apresentamos a seguir, com o objetivo de facilitar a compreensão do tema: “Mesmo nos países em que se reconhece a personalidade jurídica apenas às sociedades de capitais surgiu, não há muito, uma doutrina que visa, em certos casos, a desconsiderar a personalidade jurídica, isto é, a não considerar os efeitos da personificação, para atingir a responsabilidade

geração de resultados não desejados por seus sócios e/ou administradores, impedindo a satisfação de créditos contraídos junto a terceiros ou permitindo a obtenção de outros tipos de vantagens ilícitas, como fiscais.

Buscam os referidos sócios e/ou administradores, nesses casos, valerem-se da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, para fraudar credores ou praticar atos com abuso de direito, motivo pela qual, presentes tais circunstâncias, admite-se que seus bens particulares também respondam por eventual dívida contraída pela sociedade ou pelo ressarcimento de danos causados a terceiros, decorrentes do mau uso da pessoa jurídica.

Não por outra razão, Rubens Requião (2008, p. 391) defende a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro como forma de coibir a mencionada ocorrência de fraudes e abusos, tanto nas relações de direito privado quanto naquelas de direito público.

Caio Mário da Silva Pereira (2005, p. 333-339) também coloca-se a favor da teoria em comento, quando constatada a indevida utilização da pessoa jurídica por seus sócios. Segundo o citado autor, modernamente, a pessoa jurídica “tem servido de cobertura para a prática de

dos sócios. Por isso também é conhecida por doutrina da penetração. Esboçada nas jurisprudências inglesa e norte-americana, é conhecida no direito comercial como a doutrina do Disregard of Legal Entity. Na Alemanha surgiu uma tese apresentada pelo Prof. Rolf Serick, da Faculdade de Direito da Universidade de Heidelberg, que estuda profundamente a doutrina, tese essa que adquiriu notoriedade causando forte influência na Itália e na Alemanha. Seu título, traduzido pelo Prof. Antonio Polo, de Barcelona, é bem significativo: “Apariencia y Realidad en las Sociedades Mercantiles – El abuso del derecho por medio de la persona jurídica”. Pretende a doutrina penetrar no âmago da sociedade, superando ou desconsiderando a personalidade jurídica, para atingir e vincular a responsabilidade do sócio. [...]

Em sua monografia *Il Superamento della Personalità Giuridica delle Società di Capitali*, o Prof. Piero Verrucoli, da Universidade de Pisa, nos oferece a origem dessa doutrina, que teria surgido na jurisprudência inglesa, nos fins do século passado. Em 1987, a justiça inglesa ocupou-se com um famoso caso – Salomon vs. Salomon & Co. – que envolvia o comerciante Aaron Salomon. Este empresário havia constituído uma *company*, em conjunto com outros seis componentes da sua família, e cedido seu fundo de comércio à sociedade que fundara, recebendo em consequência vinte mil ações representativas de sua contribuição, enquanto para cada um dos outros membros coube apenas uma ação para a integração do valor da incorporação do fundo de comércio na nova sociedade. Salomon recebeu obrigações garantidas no valor de dez mil libras esterlinas. A sociedade logo em seguida se revelou insolvável, sendo o seu ativo insuficiente para satisfazer as obrigações garantidas, nada sobrando para os credores quirografários.

O liquidante, no interesse dos credores quirografários, sustentou que a atividade de *company* era atividade de Salomon, que usou de artifício para limitar a sua responsabilidade e, em consequência, Salomon deveria ser condenado ao pagamento dos débitos da *company*, devendo a soma investida na liquidação de seu crédito privilegiado ser destinada à satisfação dos credores da sociedade. O Juízo de primeira instância e depois a Corte acolheram essa pretensão, julgando que a *company* era exatamente uma sociedade fiduciária de Salomon, ou melhor, um seu *agente* ou *trustee*, e que ele, na verdade, permanecera como o efetivo proprietário do fundo de comércio. Era a aplicação de um novo entendimento, *desconsiderando* a personalidade jurídica de que se revestia a Salomon & Co.

A Casa dos Lordes reformou, unanimemente, esse entendimento, julgando que a *company* havia sido validamente constituída, no momento em que a lei simplesmente requeria a participação de sete pessoas, que haviam criado uma pessoa diversa de si mesmas. Não existia, enfim, responsabilidade pessoal de Aaron Salomon com os credores da Salomon & Co., e era válido o seu crédito privilegiado. Mas a tese das decisões reformadas das instâncias inferiores repercutiu, dando origem à doutrina do *disregard of legal entity*, sobretudo nos Estados Unidos, onde se formou larga jurisprudência, expandindo-se mais recentemente para a Alemanha e em outros países europeus. [...].”

atos ilícitos, de comportamentos fraudulentos, de absolvição de irregularidades, de aproveitamentos injustificáveis, de abusos de direito”, o que justificaria a aplicação de medida jurídica capaz de impedir esses malfeitos (PEREIRA, 2005, p. 333).

Embora vários autores brasileiros discorram sobre a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, dentre os consultados para a elaboração do presente trabalho, Fábio Ulhoa Coelho é quem fornece maiores detalhes sobre ela. Numa de suas obras, explica que há duas formulações distintas para a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, quais sejam, a menor e a maior (COELHO, 2005, p. 265-266).

Quanto à teoria menor, afirma que o seu “pressuposto é simplesmente o desatendimento de crédito titularizado pela sociedade, em razão da insolvabilidade ou falência desta” (COELHO, 2005, p. 266). Já no que diz respeito à teoria maior, assevera que “a desconsideração deve ter necessariamente natureza excepcional, episódica, e não pode servir ao questionamento da subjetividade da própria sociedade” (COELHO, 2005, p. 265). Prossegue explicando que a desconsideração não pode ser decretada pelo simples inadimplemento de determinado crédito, sendo imperioso, para tanto, que tenha havido a “indevida utilização, a deturpação” da pessoa jurídica, dando clara sinalização da sua predileção pela teoria maior (COELHO, 2005, p. 266).

Em obra mais recente, o citado autor afirma que houve evolução significativa da jurisprudência brasileira que trata desse tema e que atualmente a classificação da teoria em “menor” e “maior” encontra-se superada (COELHO, 2005, p. 69-70). É o que podemos inferir pela análise do seguinte julgado, proferido pela Segunda Seção do STJ:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ARTIGO 50, DO CC. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. REQUISITOS. ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES OU DISSOLUÇÃO IRREGULARES DA SOCIEDADE. INSUFICIÊNCIA. DESVIO DE FINALIDADE OU CONFUSÃO PATRIMONIAL. DOLO. NECESSIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ACOLHIMENTO.

1. A criação teórica da pessoa jurídica foi avanço que permitiu o desenvolvimento da atividade econômica, ensejando a limitação dos riscos do empreendedor ao patrimônio destacado para tal fim. Abusos no uso da personalidade jurídica justificaram, em lenta evolução jurisprudencial, posteriormente incorporada ao direito positivo brasileiro, a tipificação de hipóteses em que se autoriza o levantamento do véu da personalidade jurídica para atingir o patrimônio de sócios que dela dolosamente se prevaleceram para finalidades ilícitas. Tratando-se de regra de exceção, de restrição ao princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, a interpretação que melhor se coaduna com o art. 50 do Código Civil é a que relega sua aplicação a casos extremos, em que a pessoa jurídica tenha sido instrumento para fins fraudulentos, configurado mediante o desvio da finalidade institucional ou a confusão patrimonial.

2. O encerramento das atividades ou dissolução, ainda que irregulares, da sociedade não são causas, por si só, para a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do Código Civil.

3. Embargos de divergência acolhidos (Embargos de Divergência em RESP n. 1.306.553, Segunda Seção do STJ, Rel. Min. Maria Isabel Gallotti, j. 10.12.2014, grifos nossos).

E nem poderia ser diferente, pois o objetivo da teoria é o de coibir a prática de fraudes, e não o de desestimular o exercício da atividade empresarial, cujo risco deve ficar, em regra, limitado ao valor aportado no negócio pelos sócios.

Nesse contexto, não é demais reforçar que a teoria de que se cuida não visa acabar, tampouco limitar, o princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, mas, sim, preservá-lo. Como bem defendido por Fábio Ulhoa Coelho (2006, p. 46-47), a teoria da desconsideração da personalidade jurídica “não é uma teoria contra a separação subjetiva entre a sociedade empresária e seus sócios. Muito ao contrário, ela visa preservar o instituto, em seus contornos fundamentais, diante da possibilidade de o desvirtuamento vir a comprometê-lo”.

Na mesma linha, Caio Mário da Silva Pereira (2005, p. 334-335) assevera que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica não visa “decretar a nulidade ou a desconstituição da pessoa jurídica, senão, em dadas circunstâncias, proclamar-lhe a ineficácia, continuando a personalidade jurídica a subsistir para todo e qualquer ato”.

Conforme bem explicado na obra de Arruda e Thereza Alvim (2005, p. 444-447), para a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, primeiro é necessário que a pessoa jurídica que se pretende desconsiderar tenha sido validamente constituída, nos termos do que dispõe a legislação societária. Observam os citados autores que, embora existam aqueles que defendam a aplicação da teoria da desconsideração às sociedades de fato, neste caso a adoção de tal teoria não seria possível, pelo simples fato de não haver o que desconsiderar, sendo os sócios direta e pessoalmente responsáveis pelos danos causados a terceiros pela sociedade de fato.

Segundo, atentam para a importância da prova do desvio de finalidade, mediante demonstração da fraude ou do abuso no uso da pessoa jurídica, mas não consideram a confusão patrimonial como um requisito essencial capaz de autorizar a desconsideração, com o que discordamos pelas razões expressas no tópico 4.4.5 abaixo.

Terceiro, sustentam que a desconsideração deve pressupor a existência de uma sociedade formada por sócios cuja responsabilidade seja limitada, pois é justamente por conta

dessa limitação que se verifica a utilização de pessoas jurídicas como escudo para as más práticas de seus sócios e/ou administradores.

Por fim, esclarecem que a desconsideração somente deve ser aplicada caso a situação concreta não permita a responsabilização direta dos sócios ou administradores da pessoa jurídica, a exemplo do disposto no artigo 135 do CTN, que prescreve a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica em relação aos atos por eles praticados com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto. Sobre o assunto, vale a pena a transcrição do entendimento dos citados autores, senão vejamos:

Um detalhe que muitos não percebem é que, para que ocorra tipicamente a desconsideração da personalidade jurídica, é preciso que, na situação considerada, os sócios ou administradores não tenham como ser diretamente responsabilizados. Se a lei permite que o sejam, não se trata de desconsideração, mas sim de responsabilização direta, em virtude de ação *ultra vires*, isto é, além das forças do que lhes permitem os estatutos, ou por violação a estes, à lei, etc. É o caso das normas tributárias ou societárias já referidas (CTN, Leis das S.A. e outras), que muitos confundem com hipóteses de desconsideração, mas que não o são, até porque sua existência não faz necessária a suspensão da autonomia patrimonial da entidade, uma vez que, mesmo com esta os responsáveis podem ser diretamente imputados por fato ou ilícito próprio (ALVIM; ALVIM, 2005, p. 447).

Feitos esses esclarecimentos, passemos agora à análise dos dispositivos legais que disciplinam o assunto no direito brasileiro.

4.4.3 A desconsideração da personalidade jurídica no ordenamento brasileiro

Embora partilhemos da opinião segundo a qual a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica prescinde de ato normativo que a autorize⁵⁴, podendo o juiz decidir pelo seu uso nos casos em que constatar a ocorrência de fraudes, atualmente há, no ordenamento jurídico brasileiro, diversos dispositivos legais que prescrevem hipóteses nas quais pode o referido instituto ser utilizado, motivo pelo qual as

⁵⁴ Nesse sentido, posiciona-se Fabio Ulhoa Coelho (2015, p. 77), confira-se: “A rigor, a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica independe de previsão legal. Em qualquer hipótese, mesmo naquelas não abrangidas pelos dispositivos das leis que se reportam ao tema (Código Civil, Lei do Meio Ambiente, Lei Antitruste ou Código de Defesa do Consumidor), está o juiz autorizado a ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica sempre que ela for fraudulentamente manipulada para frustrar interesse legítimo do credor. Por outro lado, nas situações abrangidas pelo art. 50 do CC e pelos dispositivos que fazem referência à desconsideração, não pode o juiz afastar-se da formulação doutrinária da teoria, isto é, não pode desprezar o instituto da pessoa jurídica apenas em função do desatendimento de um ou mais credores sociais. A melhor interpretação judicial dos artigos de lei sobre a desconsideração [...] é a que prestigia a contribuição doutrinária, respeita o instituto da pessoa jurídica, reconhece a sua importância para o desenvolvimento das atividades econômicas e apenas admite a superação do princípio da autonomia patrimonial quando necessário à repressão de fraudes e à coibição do mau uso da forma da pessoa jurídica.”

condições prescritas em tais normativos devem ser observadas previamente à realização da desconsideração.

Na legislação consumerista, Lei n. 8.078 (BRASIL, 1990), encontramos o artigo 28⁵⁵, que atribui ao juiz a competência para desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade nas situações em que houver sido verificado prejuízo ao consumidor, por conta da ocorrência de “abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contratos sociais”.

De modo bastante semelhante ao disposto no Código de Defesa do Consumidor, no direito concorrencial encontramos referência à possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, inicialmente no artigo 18⁵⁶ da Lei n. 8.884 (BRASIL, 1994), que dispunha sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e, depois, na que a sucedeu, Lei n. 12.529 (BRASIL, 2011), artigo 34⁵⁷.

Em 1998, o assunto em questão também passou a contar com disciplina específica na legislação ambiental, cuja finalidade foi a de garantir o ressarcimento dos danos causados ao meio ambiente. Trata-se da Lei n. 9.605 (BRASIL, 1998), que, em seu artigo 4⁵⁸, previu a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, quando a sua manutenção impedisse o mencionado ressarcimento.

Posteriormente, em 2002, o novo Código Civil encampou dispositivo que permite a desconsideração da personalidade jurídica em casos de abuso, verificados pelo desvio de finalidade da pessoa jurídica ou pela confusão patrimonial⁵⁹. Trata-se do artigo 50⁶⁰, segundo

⁵⁵ “Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

§ 1º (Vetado).

§ 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.”

⁵⁶ “Art. 18. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.”

⁵⁷ “Art. 34. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

Parágrafo único. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.”

⁵⁸ “Art. 4º Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente.”

⁵⁹ De acordo com precedentes do STJ, considera-se desvio de finalidade o “ato intencional dos sócios em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica e confusão patrimonial a caracterizada pela

o qual a desconsideração deve ser decretada judicialmente, mediante requerimento da parte interessada ou do Ministério Público, com o objetivo de estender aos bens particulares dos sócios ou administradores das pessoas jurídicas, os efeitos de certas obrigações.

Segundo Fábio Ulhoa Coelho (TÔRRES; QUEIROZ, 2005, p. 268-271), a falta de cuidado no trato do tema pelo Código Civil de 2002, que ignorou as disposições específicas a ele relacionadas já contidas na legislação ordinária; o uso inadequado das pessoas jurídicas, que passaram a ser instrumento para a prática de fraudes; e, ainda, o desenvolvimento do pensamento liberal, de acordo com o qual apenas os credores das denominadas obrigações negociáveis (isto é, créditos decorrentes de obrigações civis – contratos mercantis ou comerciais – títulos cambiais) teriam como se precaver “contra os riscos da insolvabilidade da pessoa jurídica devedora”, propiciou o desenvolvimento de jurisprudência que acabou por excepcionar o princípio da autonomia da pessoa jurídica, desprestigiando-o de tal forma, que seria possível afirmar que a barreira que separa o patrimônio da sociedade do pertencente aos seus sócios seria aplicável somente em relação aos já referidos credores civis e comerciais, mas não em relação aos empregados, aos consumidores ou ao Estado, titulares de obrigações não negociáveis. Quanto ao credor Estado, contudo, Fábio Ulhoa Coelho (TÔRRES; QUEIROZ, 2005, p. 272-273) questiona se, de fato, ele deveria figurar dentre aqueles que titularizam os denominados créditos não negociáveis. A dúvida merece o destaque que lhe foi dado pelo autor, pois, como ele mesmo argumenta, o aparato disponível para a administração tributária lhe colocaria em situação de igualdade com os credores civis e comerciais em geral. Vejamos, a esse respeito, a conclusão dada ao presente estudo, com a qual concordamos inteiramente:

O credor fiscal, pelo que se falou até aqui, integra a categoria dos não negociais. O crédito público não provém de nenhuma negociação entre fisco e contribuinte, mas da aplicação do previsto em normas gerais. A obrigação tributária é *ex lege*. Naturalmente por isso, se costuma enquadrar o credor fiscal entre os não negociais.

Mas cabe questionar se as margens de inadimplemento com que trabalha a administração tributária não teriam, sob o ponto de vista da diluição do risco, as mesmas funções dos *spreads* praticados pelos credores negociais. O volume da arrecadação é preservado porque os adimplentes pagam o suficiente para compensar as inadimplências. Pois bem, se tais margens têm

inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas (AgRg no AREsp 159.889, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, julgado em 15.10.2013 e AgRg no RESP 1.225.840, Rel. Min. Raul Araújo, Quarta Turma, j. 10.02.2015)”.

⁶⁰ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

a mesma função dos *spreads*, então a administração tributária se encontra numa situação muito mais próxima dos credores negociais e talvez devesse ser tratada como tal. Em suma, para o credor fiscal o princípio da autonomia da pessoa jurídica não deveria experimentar a relativização que tem sido feita em benefício de consumidores e empregados por via da teoria menor da desconsideração (TÔRRES; QUEIROZ, 2005, p. 272-273).

Embora tenhamos, linhas acima, exposto que houve evolução significativa da jurisprudência sobre o assunto, em matéria fiscal o tema não tem, a nosso ver, sido tratado com a devida cautela, e os contribuintes têm passado por situações difíceis quando são surpreendidos pela aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, expediente que tem sido utilizado tanto pela autoridade administrativa quanto judicial, especificamente nos casos que envolvem grupos econômicos. A preocupação externada por Fabio Ulhoa Coelho em 2005 nos parece continuar atual, muito embora não possamos nos esquecer de que também houve, de lá para cá, avanços importantes quanto à aplicação e alcance da teoria de que se cuida.

4.4.4 Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária

Nos tópicos anteriores, discorremos sobre a origem da teoria da desconsideração da personalidade jurídica e sobre os pressupostos a serem observados para a sua aplicação. A questão que pretendemos debater agora é se poderia tal teoria ser aplicada ao direito tributário, especificamente para possibilitar a responsabilização de empresas de um mesmo grupo econômico⁶¹.

O assunto tem gerado polêmica na doutrina. Há quem sustente, a exemplo de Hugo Funaro (2013, p. 164-166), a impossibilidade de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. O principal argumento adotado para afastar o uso do instituto em matéria fiscal é de ordem formal. Entende o citado autor que a norma do art. 50 do Código Civil, por ser ordinária, não teria o condão de afastar os responsáveis tributários definidos no CTN sem antes incorrer em flagrante inconstitucionalidade.

⁶¹ Para nós, o art. 116, parágrafo único do CTN não pode ser utilizado como fundamento para aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, pois se refere à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Não possui, pois, abrangência suficiente para respaldar a supressão, ainda que em caráter transitório, da personalidade jurídica.

Outros, porém, argumentam que a norma inserta no parágrafo único do art. 116 do CTN⁶² teria o condão de conferir validade à desconsideração da personalidade jurídica na esfera administrativa, pelo próprio agente fiscal. Essa foi a conclusão a que chegaram Arnold Wald e Luiza Rangel de Moraes (TÔRRES; QUEIROZ, 2005, p. 257) em artigo intitulado *Da Desconsideração da Personalidade Jurídica e seus Efeitos Tributários*, senão vejamos:

As disposições do parágrafo único do art. 116 do CTN são mais abrangentes do que as contidas no art. 50 do Código Civil. Enquanto a norma civil exige a decisão judicial, a norma tributária apenas pressupõe a existência de processo administrativo, autorizando a autoridade a desconsiderar a personalidade jurídica de uma sociedade, para alcançar os seus sócios e administradores e os respectivos patrimônios pessoais.

Interessante a opinião de Aldemario Araujo Castro sobre o tema em comento (TÔRRES; QUEIROZ, 2005, p. 496). Para ele, o art. 50 do Código Civil é desnecessário para o direito tributário, pois poderia o Fisco constituir o crédito tributário contra o contribuinte de fato ou contra o responsável, valendo-se, respectivamente, das autorizações dos artigos 121, parágrafo único, I (regra que define o contribuinte), 142 (regra que disciplina o lançamento) e 149, VII (regra que determina a revisão do lançamento em casos de fraude) ou dos artigos 121, parágrafo único, II (regra que define o responsável), 142 (regra que disciplina o lançamento) e 135 (regra que determina a responsabilidade dos administradores que agem com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto). Na nossa leitura, procurou o citado autor conferir interpretação do art. 50 do Código Civil conforme as disposições do CTN.

Discordamos dos entendimentos acima referidos. Com efeito, segundo pensamos, a norma veiculada pelo art. 50 do Código Civil não se confunde com regra de responsabilidade, referindo-se à providência que visa assegurar o cumprimento da obrigação tributária quando reste evidenciado o abuso no uso da pessoa jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

Neste caso, ou seja, quando há desvio de finalidade ou confusão patrimonial entre os bens da empresa e dos seus sócios e/ou administradores, entendemos que é possível sustentar que a aplicação do art. 50 do Código Civil tem por objetivo garantir a satisfação das obrigações fiscais mediante oferecimento da totalidade dos bens pertencentes aos referidos sujeitos, e não apenas daqueles da própria pessoa jurídica. As justificativas para tanto seriam as seguintes: (i) em se tratando de desvio de finalidade, o pressuposto é o de que teria havido

⁶² “Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

a prática deliberada de atos pelos sócios da pessoa jurídica contribuinte com o objetivo de frustrar o crédito fiscal; e, (ii) no caso de confusão patrimonial, o racional a permitir a desconsideração residiria no fato de a pessoa jurídica e de seus sócios e/ou administradores se confundirem, por não terem diligenciado para separar os patrimônios de cada um.

Nesse contexto, entendemos que o art. 50 do Código Civil não encarta norma de responsabilidade, mas, sim, providência que permite aumentar a garantia do Fisco diante de elementos que evidenciem que a empresa e seus sócios funcionam como uma única entidade (confusão patrimonial) ou que segregaram as suas atividades de maneira a esvaziar o patrimônio de empresas operacionais, verdadeiros contribuintes, com o objetivo de frustrar o pagamento do crédito fiscal (desvio de finalidade, mediante ocorrência de fraude), motivo pelo qual não há que se falar na sua inconstitucionalidade. Vale notar que, neste último caso, o pressuposto para validar a aplicação do art. 50 do Código Civil em matéria tributária seria o fato de que, através de manobras artificiais, houve a indevida redução do patrimônio do contribuinte, com o deliberado propósito de evitar a satisfação do fisco e, eventualmente, de outros credores, motivo pelo qual também é possível aplicar a “consideração unitária” a que nos referimos acima.

4.4.5 Desconsideração da personalidade jurídica nos casos envolvendo grupos econômicos

Aplicando a abordagem desenvolvida no tópico precedente às situações que envolvam grupos econômicos, parece ficar um pouco mais claro o alcance do disposto no art. 50 do Código Civil.

Havendo abuso⁶³ no uso das pessoas jurídicas que integram determinado grupo econômico, é perfeitamente possível a desconsideração da personalidade jurídica de todas elas.

Com efeito, na prática, a identificação da confusão patrimonial permite a conclusão de que determinadas pessoas jurídicas agem de forma coordenada, como se fossem uma única entidade, um único contribuinte, embora formalmente estejam fragmentadas em várias entidades distintas. A norma, portanto, não teria o condão de atribuir responsabilidade propriamente dita, servindo mais como forma de implementação de garantia para o crédito fiscal. E é por isso que o seu resultado consiste na afetação do patrimônio de todas as sociedades e de seus sócios para pagamento da dívida de natureza tributária.

⁶³ Pela constatação do desvio de finalidade ou de confusão patrimonial.

Outra possibilidade, a desconsideração em virtude da verificação da prática de fraude (desvio de finalidade) também tem como principal objetivo garantir a satisfação do crédito fiscal, quando apurado no caso concreto que os reais titulares da pessoa jurídica contribuinte lograram estruturar a atividade econômica por eles desenvolvida de tal maneira a impedir a satisfação do crédito fiscal, como nos casos em que há nítido esvaziamento do patrimônio do contribuinte, que passa a não ter condições de cumprir com suas obrigações fiscais. Aliás, em muitos casos, é o próprio desvio indevido de recursos pertencentes ao contribuinte para outras sociedades que permite a conclusão de que houve abuso no uso da pessoa jurídica. De modo similar ao que ocorre nos casos de confusão patrimonial, também aqui entendemos que, de certa forma, ocorre a contaminação, a mistura dos patrimônios de todas as pessoas que integram o grupo, o que torna razoável a assunção de que se está diante de um único contribuinte, motivo pelo qual todo o patrimônio identificado pode ser utilizado para a satisfação do crédito fiscal.

Cabe, neste momento, distinguir as hipóteses tratadas acima, que envolvem confusão patrimonial e desvio de finalidade daqueles casos em que há a repartição artificial das atividades desenvolvidas por determinado grupo de sociedades, que, a despeito de possuírem estrutura formal distinta uma das outras, constituem verdadeiras empresas de fachada, sendo a atividade econômica que dá azo à tributação exercida por apenas uma delas. É o caso, por exemplo, da constituição de empresas supostamente prestadoras de serviço e optantes pelo SIMPLES Nacional por outra empresa que demanda intensivo uso de mão de obra e que substitui a mão de obra própria pela terceirizada, deixando de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias com base na folha de salários. Quando evidenciada esta situação e, ainda, que a prestadora de serviços dedica-se exclusivamente a suprir a demanda de mão de obra da outra empresa, valendo-se para tanto, inclusive, de ex-empregados do tomador do serviço e que ela sequer auferir remuneração condizente com a praticada no mercado, não se justifica o uso do art. 50 do Código Civil, mas, sim, o lançamento direto contra o real contribuinte do tributo devido, com base no art. 121, I, do CTN⁶⁴.

Há, nas hipóteses tratadas, uma sutileza que leva a soluções jurídicas completamente diferentes. Num caso, verifica-se uma pluralidade de empresas que agem como se fossem uma única ou a estruturação de negócios de forma a retirar do real contribuinte a capacidade financeira para fazer frente às suas obrigações, inclusive fiscais, com o propósito de fraudar credores e, no outro, falsa declaração à autoridade fiscal a respeito da pessoa do contribuinte.

⁶⁴ Vide, nesse sentido, os casos relatados nos tópicos 4.1.2, item C e 4.1.3, item E.

Neste último caso, não há que se falar em aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, mas, sim, da realização do lançamento ou do redirecionamento da cobrança judicial contra o real contribuinte, observados, em quaisquer dos cenários, os prazos decadenciais e prescricionais estabelecidos no CTN (mais detalhes nos tópicos A e B, a seguir desenvolvidos).

Feito o esclarecimento acima, voltemos a tratar das hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica fundamentadas no art. 50 do Código Civil.

Em primeiro lugar, tendo em vista a gravidade da medida consistente na desconsideração da personalidade jurídica, é razoável supor que somente mediante autorização judicial ela possa ser intentada, já que os poderes da autoridade administrativa estão limitados à desconsideração de atos ou negócios relacionados à ocorrência do fato gerador, e não da personalidade jurídica (conforme exemplo envolvendo a constituição de empresa no SIMPLES Nacional acima citado). E não por outra razão, tal necessidade veio expressa no art. 50 do Código Civil, o que significa que para a sua aplicação é pré-requisito que tenha havido autorização judicial.

Dessa forma, tanto as autoridades fiscais quanto a procuradoria, a depender da fase em que esteja a cobrança do crédito fiscal, devem requerer em juízo, durante o processo de fiscalização ou no curso da execução, a desconsideração da personalidade jurídica daquelas empresas que pertencem a um determinado grupo econômico, quando verificada a existência de confusão patrimonial ou desvio de finalidade (requisitos necessários para que medida em questão possa ser intentada).

Mas a aplicação do art. 50 do Código Civil às operações envolvendo grupos econômicos não pressupõe apenas o preenchimento dos requisitos trazidos pelo referido artigo. Outras questões, de fundamental importância, precisam ser bem compreendidas para que a medida alcance o seu objetivo, sem ferir as garantias constitucionais⁶⁵ dos contribuintes envolvidos e os próprios princípios constitucionais que norteiam a tributação, como o princípio da razoabilidade, da capacidade contributiva e do não confisco. É o que passaremos a analisar.

A. Constituição do crédito tributário e desconsideração da personalidade jurídica

Previamente à constituição do crédito tributário, tendo a autoridade fiscal identificado a existência de grupo econômico, ela deve investigar, primeiro, se o grupo econômico já

⁶⁵ Como o direito ao devido processo legal e ao contraditório.

existia no período fiscalizado. Se a resposta for afirmativa, o passo seguinte é a verificação da ocorrência de confusão patrimonial ou de desvio de finalidade contemporâneos aos exercícios fiscalizados. Sendo mais uma vez afirmativa a resposta, deve ingressar em juízo requerendo a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades envolvidas, com o propósito de incluí-las no polo passivo da autuação, como se contribuintes fossem. Ou seja, o grupo deveria existir na época da ocorrência dos fatos geradores, em tal momento deve ter sido verificada a ocorrência de confusão patrimonial ou desvio de finalidade e, no momento da autuação, as empresas envolvidas devem ostentar a condição de integrantes daquele grupo econômico.

Vale notar que, em caso de evolução patrimonial do grupo posteriormente à data da ocorrência dos fatos geradores fiscalizados (isto é, inclusão de novas sociedades), a nova parcela do patrimônio somente poderia ser comprometida se o incremento tivesse decorrido do esvaziamento patrimonial das sociedades que integravam o grupo até então (desvio de finalidade) ou se continuados os atos que demonstrariam a ocorrência de confusão patrimonial ou, ainda, em caso de sucessão. Caso contrário, entendemos que a desconsideração não alcançaria a nova sociedade, mas, a depender do caso concreto poderia resultar no oferecimento de suas cotas ou ações em garantia ao débito fiscal.

Por outro lado, se o grupo econômico surgiu em data posterior aos períodos fiscalizados, deve a autoridade fiscal perquirir se há elementos que, de alguma forma, permitam a conclusão de que quaisquer das empresas que passaram a integrá-lo seriam sucessoras daquela que praticou os fatos geradores e, em caso afirmativo, lavrar contra o referido sucessor a autuação, imputando-lhe responsabilidade integral ou subsidiária, se a sucessão estiver fundamentada no art. 133 do CTN⁶⁶.

Tendo o grupo econômico surgido em data posterior ao período fiscalizado e não havendo indícios de sucessão ou de transferências indevidas de ativos entre elas, conforme afirmado na página anterior, não vislumbramos possibilidade de o patrimônio das novas empresas responder pelos débitos apurados naquela previamente existente, na medida em que não teria qualquer relação com seus respectivos fatos geradores, posto que inexistentes quaisquer elementos de conexão entre eles.

Outra possibilidade que pode ocorrer é a constatação, pela fiscalização, de alienação de parte das sociedades que integravam o grupo econômico no momento em que ocorreram os

⁶⁶ Lembramos que a sucessão não será tratada neste trabalho. Contudo, entendemos que, para contextualizar de forma adequada o tema em análise, será necessário, em alguns casos, discorrer, ainda que brevemente, sobre este tipo de responsabilidade.

fatos geradores fiscalizados. Nesta hipótese, entendemos que as sociedades alienadas, por terem deixado de compor o grupo, somente poderiam ser responsabilizadas pelo crédito fiscal na hipótese de sucessão ou caso fique evidenciado que tiveram, nos termos do art. 124, I, do CTN, participação na realização dos fatos geradores.

A rigor, no caso de sociedade que deixa de pertencer ao grupo econômico, tendo sido válido o negócio jurídico do qual decorreu a sua saída do grupo, não pode a autoridade fiscal tentar fazer com que seu patrimônio responda pelo crédito tributário, mesmo que identificado, à época de ocorrência dos fatos geradores fiscalizados, indícios de confusão patrimonial entre os ativos dessa sociedade e das demais que continuaram integrando o grupo econômico, ou de desvio de finalidade envolvendo essas pessoas jurídicas. Isto porque, conforme nosso entendimento, a desconsideração da personalidade jurídica de empresas que integram um grupo econômico tem por objetivo ampliar a garantia ao crédito fiscal, tendo em vista o mal uso das referidas sociedades pelas pessoas que as detinham no momento da ocorrência dos fatos geradores. Trata-se, de certa forma, de medida punitiva, que não pode invadir o patrimônio de terceiros de boa-fé⁶⁷. Ressalvem-se, mais uma vez, as hipóteses de sucessão e de participação na realização do fato gerador do tributo.

Diante do exposto, é possível concluir que a responsabilização de empresas integrantes de grupo econômico pela autoridade fiscal, pelo uso da desconsideração da personalidade jurídica, depende (i) da verificação da existência do grupo à época da ocorrência dos fatos geradores fiscalizados, (ii) do pertencimento das sociedades ao referido grupo no momento da autuação (salvo casos de sucessão e de aplicação do art. 124, I, do CTN) e, ainda, da identificação da confusão patrimonial ou do desvio de finalidade no mesmo período a que se referem os fatos geradores objeto da autuação. Satisfeitas todas essas condições, deve a autoridade fiscal ingressar com medida judicial, com o objetivo de obter autorização para lançamento do tributo contra todas as empresas do grupo, evitando, assim, a frustração do pagamento do crédito fiscal.

Em quaisquer das hipóteses acima, entendemos que a autoridade fiscal está condicionada a observar os prazos de decadência de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte, se verificada a ocorrência de fraude⁶⁸.

⁶⁷ Nesta hipótese, entendemos que a sociedade alienada somente poderia ter seu patrimônio afetado para a satisfação do crédito fiscal se anulado o negócio jurídico consistente na sua alienação.

⁶⁸ *Vide*, a respeito do prazo de decadência, os seguintes precedentes do STJ: AgRg nos Embargos de Divergência em REsp 1.199.262/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 26.10.2011; AgRg

Por fim, vale notar que, após a autuação fiscal, a aplicação do art. 50 do Código Civil somente seria possível se comprovado que a fiscalização foi propositadamente levada a erro pelos sujeitos passivos, hipótese em que seria aplicável o disposto no art. 149, VII⁶⁹, do CTN. E mesmo assim, ressalve-se, essa providência somente poderia ser adotada antes de decorrido o prazo de decadência.

B. Execução do crédito tributário e desconsideração da personalidade jurídica

Em se tratando de executivo fiscal, entendemos que as medidas que devem ser adotadas pelo fisco para garantir a satisfação do débito não guardam, ao menos na maioria dos casos, relação com a desconsideração da personalidade jurídica. Com efeito, tendo o sujeito passivo que está sendo executado praticado atos com o objetivo de se tornar insolvente, o remédio jurídico adequado seria o uso do instituto da fraude à execução⁷⁰, da medida cautelar fiscal⁷¹ ou mesmo o do ajuizamento de ação pauliana.

Assim, apenas, excepcionalmente, a procuradoria poderia valer-se do art. 50 do Código Civil para redirecionar a cobrança do crédito tributário contra terceiros, conforme discutido nos itens B.1 e B.2 a seguir.

Deve-se observar que, na hipótese de aplicação do disposto no art. 50 do Código Civil, embora idealmente o processo de identificação do sujeito passivo contra o qual se pretenda redirecionar a cobrança devesse ser realizado mediante instauração de incidente processual

no AgRg no AREsp 451.350, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 13.06.2014; e REsp 1.086.798, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Meira, j. 18.04.2013.

⁶⁹ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...]”.

⁷⁰ “Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 1º A indisponibilidade de que trata o **caput** deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o **caput** deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)”.

⁷¹ Vide lei n. 8.367/92, que trata da medida cautelar fiscal.

específico, tal como previsto no art. 133 e seguintes⁷² do Novo Código de Processo Civil (BRASIL, 2015) ou mesmo em processo administrativo aberto para este fim, entendemos que a sua realização nos autos da execução fiscal, desde que garantido o contraditório e a ampla defesa, não acarreta prejuízos para nenhuma das partes envolvidas⁷³.

B.1 Execução do crédito tributário decorrente de autuação fiscal

Entendemos que, na execução de crédito tributário oriundo de autuação fiscal, o redirecionamento da cobrança contra integrantes de um grupo econômico não é possível, salvo nos casos de sucessão.

Isto porque não cabe à procuradoria, a pretexto de garantir crédito tributário já constituído contra determinado sujeito passivo, alterá-lo no momento da cobrança da dívida (se ainda não decorrido o prazo decadencial, eventual erro no lançamento poderia, neste momento, ser corrigido).

⁷² “Art. 133. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconconsideração inversa da personalidade jurídica.

Art. 134. O incidente de desconconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

§ 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

§ 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconconsideração da personalidade jurídica.

Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.

Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

Art. 137. Acolhido o pedido de desconconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.”

⁷³ Nesse sentido, fazemos referência ao RE 608.426/PR, assim ementado: “AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal. Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (obiter dictum) completamente irrelevante ao desate do litígio. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (RE 608.426/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04.10.2011).

Desse modo, no curso do processo executivo de débito constituído por auto de infração, constatada a inexistência de bens em nome do devedor, compete à procuradoria averiguar se houve a prática de fraude à execução fiscal ou mesmo a alienação indevida de bens do contribuinte original com o objetivo de frustrar o pagamento da dívida exequenda. Neste último caso, a reversão da alienação do patrimônio do devedor deveria ser discutida mediante ajuizamento de ação pauliana.

Nesse contexto, não vemos como seria possível o redirecionamento da cobrança decorrente de autuação fiscal contra empresas de um mesmo grupo econômico, com amparo no art. 50 do Código Civil. Lembramos que a verificação da fraude e da confusão patrimonial, para fins de autorização da desconsideração da personalidade jurídica de determinado contribuinte, deve se referir ao momento de ocorrência do fato gerador, e não a período posterior a ele.

A respeito do assunto, interessante a discussão travada no precedente abaixo, retirado da mostra de jurisprudência selecionada para a elaboração deste trabalho. A decisão proferida pelo MM Juiz de primeira instância estava em consonância com o entendimento que defendemos, muito embora o TRF-3 a tenha revertido. Confira-se:

A decisão agravada foi proferida nos seguintes termos:

“[...] requer a exequente o redirecionamento do presente feito para as empresas CM4 Participações Ltda., Indústrias Reunidas CMA Ltda., CMA Indústria de Subprodutos Bovinos Ltda., M4 Logística Ltda. e de Alfeu Crozato Mozaquato, em razão daquelas sociedades e a executada terem constituídos [sic] um grupo econômico de fato, em que o controlador seria Alfeu Crozato.

É o relato do necessário. [...]

Não obstante os fatos narrados gerem indícios da existência de um grupo econômico e de atos, em tese, caracterizadores de fraude cometidas pelo mesmo, não têm, contudo, o condão de atribuir responsabilidade solidária das empresas indicadas, pela dívida exequenda, pois os fatos geradores dos créditos precederam, em muitos anos, a constituição do alegado grupo econômico.

O entendimento que tem sido adotado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, é no sentido de que não basta a mera existência do grupo econômico para atribuição de responsabilidade solidária às empresas integrantes do mesmo. [...]

É necessária, para a responsabilização, a participação das empresas integrantes do grupo na realização do fato gerador do crédito tributário [...].

As dívidas executadas neste feito referem-se às contribuições previdenciárias [...].

Todas as dívidas acima foram lançadas em nome do Frigorífico Caromar Ltda. e não há nos documentos juntados pela exequente, fato que indique a participação das empresas que pretende responsabilizar nos fatos geradores que originaram os créditos executados.

Tampouco houve demonstração pela exequente, de que o alegado grupo econômico existisse nos períodos acima.

Os documentos juntados levam ao entendimento contrário, pois demonstram que o alegado grupo econômico sequer existia no período devido [...].

Os fatos constantes nos documentos juntados, que poderiam caracterizar a existência de um grupo econômico capitaneado por Alfeu, são posteriores ao período devido. [...]

Assim, muito embora os fatos narrados pelo exequente venham a constituir fortes indícios de um grupo econômico, não há prova de existência do alegado grupo no período devido e também da participação de Alfeu na administração da sociedade devedora (Caromar).

Diante disso, não socorre a exequente a edição da lei n. 8.212/91 e as normas contidas na CLT e Código de Defesa do Consumidor.

Tampouco o disposto no art. 50 do Código Civil, que trata da desconsideração da personalidade jurídica para avançar sobre o patrimônio dos sócios, quando houver abuso da personalidade jurídica. Observe-se que o dispositivo tem por finalidade atribuir a responsabilidade pelo pagamento das dívidas da empresa aos administradores ou sócios que fizeram uso indevido da sociedade.

Referido artigo não é aplicável ao caso dos autos porque os fatos que caracterizaram abuso da personalidade, narrados pela exequente, são posteriores ao período devido. Os fatos que poderiam amparar a desconsideração da personalidade jurídica não se relacionam com a dívida exequenda nestes autos. [...]"

O MM. Juízo *a quo*, embora tenha reconhecido a existência desse grupo econômico em outras execuções fiscais, não incluiu essas empresas na execução fiscal originária deste agravo, ao fundamento de que os fatos geradores teriam ocorrido antes da própria formação do grupo econômico. [...]

No caso da desconsideração da pessoa jurídica há o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91, que consagra a solidariedade das empresas do mesmo grupo econômico. Não há nenhum óbice, até onde se pode entender, para que a empresa seja incluída no polo passivo mesmo na hipótese de não pertencer ao grupo econômico à época do fato gerador, ou ainda, ter sido criada posteriormente. Isso porque há norma legal expressa que imputa responsabilidade solidária a empresas de um mesmo grupo econômico, posto que absolutamente desvinculada do fato gerador. [...]

Assim ainda, que não tenha a empresa integrado o grupo econômico ao tempo do fato gerador, não identifique fundamento jurídico para livrá-la da responsabilidade solidária (AI 0037340-07.2010.4.03.0000/SP, TRF-3, julgado em 11.10.2013).

B.2 *Execução do crédito tributário decorrente de tributos declarados e não pagos*

A execução de crédito tributário declarado e não pago pode, a depender das condições do caso concreto, justificar o redirecionamento da cobrança contra pessoa distinta da do contribuinte.

Mas quando isto pode ocorrer? Segundo a posição que defendemos, apenas nos casos em que a procuradoria identificar que o grupo econômico foi constituído de forma a frustrar a satisfação do crédito fiscal, como nos casos onde as empresas operacionais são desprovidas de ativos e detidas por pessoas que não seriam seus verdadeiros titulares, ou seja, por “laranjas”. Nesta hipótese, constatada a fraude, seria possível requerer em juízo o redirecionamento da

cobrança contra todas as empresas integrantes desse grupo econômico, assegurando, dessa forma, que o patrimônio integral do grupo pudesse ser utilizado para a satisfação da dívida tributária.

Também, se constatado que, à época da ocorrência dos fatos geradores, havia indícios de confusão patrimonial entre as empresas integrantes do grupo, seria possível sustentar o pedido de redirecionamento da dívida.

Quanto à prescrição, a regra geral é a de que o crédito tributário deve ser cobrado dentro do prazo de cinco anos contados da sua constituição definitiva, sendo interrompido pelo despacho do Juiz que ordenar a citação, nos termos do art. 174, parágrafo único, I, do CTN⁷⁴.

Por conta disto, o pedido de redirecionamento da execução contra empresas integrantes de um grupo econômico deve obedecer ao citado prazo, com a seguinte ressalva: na hipótese em que o redirecionamento estiver fundado na existência de confusão patrimonial, a citação do contribuinte original, ou seja, daquele que declarou o débito, interrompe o referido prazo, já que o pressuposto é de que todas as empresas funcionam como se fossem uma única⁷⁵. Contudo, deve a procuradoria diligenciar para proceder o referido redirecionamento antes do decurso do prazo da prescrição intercorrente, conforme art. 40 da Lei de Execuções Fiscais⁷⁶ (BRASIL, 1980).

⁷⁴ O STJ está julgando caso no qual decidirá se o prazo prescricional pode ser contado a partir da data do conhecimento do fato, isto é, da existência de confusão patrimonial ou do desvio de finalidade, em atenção ao princípio da *actio nata*. A despeito do resultado de tal julgamento, defendemos a posição no sentido de que o prazo prescricional previsto no CTN deve prevalecer, sob pena de tornar a dívida fiscal imprescritível.

⁷⁵ Nesse sentido já se manifestou a Quarta Turma do STJ, no julgamento do REsp 907915 / SP, ocorrido em 07.06.2011, sob a relatoria do Min. Luis Felipe Salomão. Confira-se: “3. A confusão patrimonial existente entre sócios e a empresa devedora ou entre esta e outras conglomeradas pode ensejar a desconsideração da personalidade jurídica, na hipótese de ser meramente formal a divisão societária entre empresas conjugadas. Precedentes. 4. A superação da pessoa jurídica afirma-se como um incidente processual e não como um processo incidente. No caso, o reconhecimento da confusão patrimonial é absolutamente contraditório com a pretendida citação das demais sociedades, pois, ou bem se determina a citação de todas as empresas atingidas pela penhora, ou bem se reconhece a confusão patrimonial e se afirma que se trata, na prática, de pessoa jurídica única, bastando, por isso, uma única citação. Havendo reconhecimento da confusão, descabe a segunda providência” (grifo nosso).

⁷⁶ “Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.
§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.
§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.
§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.
§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.”

Do mesmo modo, se o redirecionamento estiver fundamentado no desvio de finalidade, compete à procuradoria provar a sua ocorrência dentro do prazo de cinco anos, sob pena de não poder mais realizar a cobrança contra os integrantes do grupo econômico.

Observamos que, independentemente da causa arguida para o redirecionamento, ela deve ser contemporânea à ocorrência dos fatos geradores.

CONCLUSÕES

O presente trabalho buscou analisar se o ordenamento jurídico brasileiro permite a responsabilização tributária de empresas integrantes de grupo econômico.

Para esse fim, inicialmente, investigamos o conceito de grupo econômico e chegamos à conclusão de que a expressão é utilizada no direito tributário tanto na acepção trazida pela CLT e repetida pelas normas infralegais previdenciárias, quanto naquela advinda do direito comercial, a partir das disposições da LSA.

Verificamos, também, que a ausência de um conceito detalhado e específico na legislação tributária, às vezes, torna complexa e dificulta a identificação do grupo econômico, sobretudo quando as sociedades que dele fazem parte não se relacionam por vínculos societários, pois essa tarefa passa a depender da análise de diversos elementos fáticos que evidenciem a existência do grupo. Apesar dessa dificuldade, concluímos que ela não tem sido capaz de impedir a identificação dos referidos grupos.

Superadas as questões atinentes à identificação dos grupos econômicos, avaliamos o CTN com o objetivo de verificar se tal dispositivo legal forneceria o suporte necessário para que tais grupos pudessem ser responsabilizados pelos débitos fiscais originalmente verificados em uma das empresas que os compõem e não encontramos nenhuma regra específica que pudesse amparar pretensão nesse sentido.

Contudo, avaliando a jurisprudência selecionada, identificamos três principais construções legais por meio das quais se tem tentado a responsabilização dos grupos econômicos, quais sejam: (i) responsabilização fundamentada no art. 124, I, do CTN; (ii) responsabilização fundamentada no art. 124, II, do CTN; e (iii) responsabilização com base no art. 50 do Código Civil.

A responsabilidade de empresas com fundamento no art. 124, I, do CTN depende de haver interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo, assim considerado o interesse jurídico e não o meramente econômico, conforme jurisprudência firmada pelo STJ. Ou seja, para que o dispositivo em questão possa ser aplicado, é necessário que exista uma pluralidade de sujeitos realizando o mesmo fato gerador. Embora os precedentes analisados tenham demonstrado que ainda não há consenso quanto à sua aplicação, pudemos perceber que, em parte dos casos, a posição do STJ tem sido respeitada, inclusive pelo CARF.

Quanto à responsabilidade baseada no art. 124, II, do CTN, ao legislador não foi dado “cheque em branco” para definir o responsável tributário, sendo necessário, para tanto, observância às disposições do art. 128 do CTN, motivo pelo qual deve haver relação da

pessoa eleita como responsável com aquela que realiza o fato imponible ou com os atos e negócios dele decorrentes, sob pena de inconstitucionalidade.

Desta feita, entendemos que é inconstitucional a norma veiculada pelo art. 30, IX, da lei n. 8.212/91, a qual busca responsabilizar, por débitos relativos às contribuições previdenciárias, as pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico, simplesmente em razão do seu pertencimento ao grupo.

Com efeito, a norma que dispõe sobre responsabilidade deve respeitar os preceitos constitucionais que regulam a tributação, especificamente aqueles que estatuem a observância aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, impedindo que o responsável tenha seu patrimônio indevidamente reduzido para o pagamento de tributo originado de fato gerador praticado por terceiro.

Nesse contexto, o simples fato de determinadas empresas integrarem o mesmo grupo econômico não tem o condão de transformá-las em responsáveis solidárias pelo débito de natureza previdenciária apurado em qualquer delas. A norma que pretender estipular esse tipo de solidariedade, além de ser expressa, deve cuidar para que os eleitos responsáveis mantenham relação indireta com a materialidade do tributo e não tenham seu patrimônio expropriado para pagamento de débito fiscal decorrente de fato gerador realizado por outrem. E, conforme examinamos, o art. 30, IX, da lei n. 8.212/91 não atendeu aos mencionados requisitos, motivo pelo qual o consideramos inconstitucional.

Identificamos, ainda, o art. 50 do Código Civil como suporte para a atribuição de responsabilidade tributária a empresas de um mesmo grupo econômico nos casos em que identificados indícios de confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

E embora tenhamos concluído pela possibilidade de o referido artigo ser utilizado como suporte para conseguir que o patrimônio de terceiros pudesse garantir o débito fiscal, ressalvamos que a implementação de tal medida não encartaria hipótese de responsabilidade tributária, que só poderia ser implementada por lei complementar, mas revelaria expediente que, na presença de abusividade no uso da pessoa jurídica, poderia ser utilizado tanto pela autoridade administrativa quanto pela Procuradoria, com o intuito de coibir tal abuso.

Assim, a partir da avaliação que fizemos do assunto, chegamos à conclusão de que, com base no art. 50 do Código Civil, poderia a autoridade fiscal, no exercício da sua função fiscalizadora, ao se deparar com sociedades integrantes do mesmo grupo econômico, e, desde que constatado o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, requerer em juízo a desconsideração da personalidade jurídica do contribuinte, para que pudesse lançar o tributo devido contra todas as empresas que pertencessem ao seu grupo econômico.

De igual modo, a Procuradoria poderia valer-se do mesmo expediente, quando verificada a existência de grupos voltados à prática de fraude ou de confusão patrimonial entre o contribuinte executado e as demais empresas integrantes do seu grupo econômico, de modo que todo o patrimônio do grupo pudesse ser utilizado para garantir o débito exequendo. Observamos, contudo, que tal conclusão somente se aplicaria caso os débitos em discussão decorressem de tributos declarados e não pagos pelo contribuinte. Isso porque, caso fossem derivados de autuação fiscal, exceto se não decorrido o prazo decadencial, essa medida deveria ter sido adotada quando da constituição do tributo pela autoridade administrativa.

Observamos, adicionalmente, que, no contexto das análises efetuadas durante a elaboração deste trabalho, nos deparamos com questões importantes para as quais ainda não tem sido dada a devida importância, como a necessidade de a formação do grupo econômico ser contemporânea à da realização dos fatos geradores e de as empresas contra as quais se pretende direcionar a cobrança dos créditos tributários continuarem pertencendo ao grupo econômico identificado no momento em que tal redirecionamento seja implementado, salvo casos de sucessão e os fundamentados no art. 124, I do CTN, como já mencionado.

Também apuramos que a autoridade fiscal, às vezes, tenta responsabilizar empresas de um grupo econômico pelos débitos apurados em uma delas, tendo em vista, por exemplo, a existência de confusão patrimonial. Neste caso, segundo nosso entendimento, sem a prévia autorização do poder judiciário, poderia o fisco apenas decidir pela lavratura do auto de infração contra aquela pessoa considerada o real contribuinte. Não caberia, nesta hipótese, a aplicação de responsabilidade solidária, tampouco do art. 50 do Código Civil, mas, sim, a realização de lançamento direto, fundamentado no art. 121, I, do CTN. Entretanto, na prática, tal conclusão somente é viável se o real contribuinte for a pessoa que disponha de patrimônio para a satisfação do débito fiscal. Caso contrário, entendemos que carece a autoridade administrativa de poderes para desconsiderar a personalidade jurídica, com o objetivo de aumentar a garantia para o crédito fiscal. Como discutido neste trabalho, a gravidade e o caráter episódico da medida justificam a cautela na sua adoção, isto é, a prévia necessidade de autorização judicial.

De tudo quanto foi exposto, a despeito da ausência de disciplina específica no CTN, entendemos que é possível que o patrimônio das empresas integrantes de um grupo econômico responda por débitos fiscais apurados em uma delas. Contudo, conforme analisado neste trabalho, não é propriamente o fato de tais empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico que garante a sua inclusão no polo passivo do processo administrativo ou judicial por meio do qual se pretende a cobrança do crédito fiscal, mas, sim, a circunstância de, no

caso concreto, elas terem participado em conjunto da realização do fato gerador do tributo, ou de ter havido desvio de finalidade (fraude) ou confusão patrimonial na administração dos seus ativos. Nesta última hipótese (confusão patrimonial), o fundamento para o redirecionamento da cobrança pode, eventualmente, residir no fato de que seria outro o real contribuinte, hipótese na qual o lançamento pode ser lavrado diretamente contra ele, nos termos do art. 121, I, do CTN.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. **Execução de bens dos sócios**: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2003.

ALVIM, Arruda; ALVIM, Thereza (Coord.). **Comentários ao código civil brasileiro**. Parte geral (arts. 1 a 103). v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade tributária na sucessão empresarial**: fusão, incorporação, cisão e aquisição de estabelecimentos. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. A responsabilidade tributária de terceiros na jurisprudência como indicativo para a necessidade de revisão da Súmula 435 do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 213, p. 127-139, jun. 2013.

_____. **Lições de direito tributário**: teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 192, p. 113-131, set. 2011.

BIFANO, Elidie Palma; BENTO, Sergio Roberto de Oliveira. **Aspectos relevantes do direito de empresa**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n. 5.452, de 1 de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro: DOU, 9 ago. 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso: 10 dez. 2014.

_____. **Lei n. 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: DOU, 27 out. 1966, retificado em 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso: 27 abr. 2014.

_____. **Lei n. 5889, de 8 de junho de 1973**. Estatui normas reguladoras do trabalho rural. Brasília: DOU, 16 mar. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5889.htm>. Acesso: 10 dez. 2014.

_____. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: DOU, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso: 21 set. 2014.

_____. **Lei n. 11.933, de 28 de abril de 2009**. Altera a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de

2003, e 11.907, de 2 de fevereiro de 2009; revoga dispositivos das Leis nos 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, e 8.850, de 28 de janeiro de 1994, para alterar o prazo de pagamento dos impostos e contribuições federais que especifica, reduzir a base de cálculo da contribuição do produtor rural na venda dos produtos que especifica e efetuar ajustes na tributação do cigarro; e dá outras providências. Brasília: DOU, 29 abr. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11933.htm>. Acesso em: 27 abr. 2014.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.** Brasília: DOU, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso: 27 abr. 2014.

_____. **Decreto-lei n. 37, de 18 de novembro de 1966.** Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília: DOU, 21 nov. 1966, retificado em 1º dez. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm>. Acesso: 10 dez. 2014.

_____. **Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília: DOU, 24 set. 1980. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso: 02 maio 2015.

_____. **Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília: DOU, 12 set. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm>. Acesso: 06 fev. 2015.

_____. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília: DOU, 25 jul. 1991, 11 abr. 1996, 14 ago. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso: 02 mai. 2014.

_____. **Lei n. 8.620, de 05 de janeiro de 1993.** Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Brasília: DOU, 6 jan. 1993, retificado em 12 jul. 1993 e 2 ago. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8620.htm>. Acesso: 10 dez. 2014.

_____. **Lei n. 8.884, de 11 de junho de 1994.** Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Brasília: DOU, 13 jun. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8884.htm>. Acesso: 06 fev. 2015.

_____. **Lei n. 9.605, de 12 de fevereiro de 1998.** Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Brasília: DOU, 13 fev. 1998, retificado em 17 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm>. Acesso: 08 fev. 2015.

_____. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso: 02 mai. 2014.

_____. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília: DOU, 30 dez. 2003, Edição extra-A. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10833.htm>. Acesso em: 10 dez. 2014.

_____. **Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011.** Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Brasília: DOU, 1º nov. 2011, retificado em 2 dez. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm#art127>. Acesso: 10 dez. 2014.

_____. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília: DOU, 17 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso: 02 maio 2015.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 187, p. 68-81, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRION, Valentin. **Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho**. 38. ed. rev. e atual. por Eduardo Carrion. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Alexandre Barros; SOUZA, Luís Henrique Neris de. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. v. 2, 9. ed. de acordo com a nova Lei de falências. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Manual de Direito Comercial**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. São Paulo: Dialética, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In: _____ (Coord.). **Processo tributário analítico**. v. II. São Paulo: Noeses, 2013. p. 177-192.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. **Legislação Previdenciária comentada**. São Paulo: DPJ, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CRISTO, Alessandro. Falta de decisões dificulta redirecionamento de dívidas. **Consultor Jurídico**. São Paulo: Duplê Editorial, 25 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-nov-25/falta-jurisprudencia-dificulta-redirecionamento-dividas-entre-empresas>>. Acesso: 30 abr. 2015.

DALLAZEM, Dalton Luiz. **Cisão e responsabilidade tributária**. Curitiba: Juruá, 1999.

DARZÉ, Andréa Medrado. **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.

_____. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento da arrecadação em detrimento da legalidade?** São Paulo: Thomson Reuters; Fiscosoft, 22 jul. 2014. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>>. Acesso: 30 abr. 2015.

_____; NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

FERREIRA, Antônio Airton. **Responsabilidade tributária de empresa integrante de grupo econômico centrada na desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Thomson Reuters; Fiscosoft, 23 maio 2012. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5slk/responsabilidade-tributaria-de-empresa-integrante-de-grupo-economico-centrada-na-desconsideracao-da-personalidade-juridica-da-executada-antonio-airton-ferreira>>. Acesso: 30 abr. 2015.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. O contribuinte e o responsável no imposto de renda na fonte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 70, p. 109-116, 2001.

_____. O responsável tributário e o direito de defesa no procedimento administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 160, p. 43-50, jan. 2009.

MAGNONI, Aline Sochan. **O art. 135, III, do Código Tributário Nacional: Interpretação do Comando Normativo**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Responsabilidade tributária – Pesquisas tributárias**. 17. ed, v. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 6. ed., v. II. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

_____; PASIN, João Bosco Coelho (Coords.). **Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro.** São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Natanael; MENDEZ, Juan Manual C. A tributação do ganho de capital auferido por não-residente em operação outro não-residente tendo por objeto alienação de bem situado no Brasil infringe as disposições legais referentes ao imposto de renda brasileiro? **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo: Quartier Latin, n. 7, p. 113-127, 2007.

MONTEIRO FILHO, Raphael de Barros et al. Comentários ao novo código civil: das pessoas (arts. 1 ao 78). In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). **Comentários ao novo código civil: das pessoas (arts. 1 ao 78).** v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MONTEIRO NETO, Nelson. O problema do responsável pela sociedade comercial em matéria de dívida tributária e um interessante aspecto no plano do direito processual. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 73, p. 92-96, out. 2001.

MUNIZ, João Guilherme da Rocha Moura Parente. **A Responsabilidade Tributária das empresas formadoras de grupos econômicos.** 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

MURTA, Antonio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios.** Sociedades por quotas de responsabilidade Limitada. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional.** Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NEDER, Marcos Vinicius. Responsabilidade tributária – Solidariedade e subsidiariedade. In: BARRETO, Aires Ferdinando (Coord.). **Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba.** São Paulo: Malheiros, 2011. p. 492-515.

NEVES, Vanessa Ramallete Santos. **Responsabilidade dos administradores de sociedades anônimas.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

NUNES, Renato. Ganho de Capital em Investimentos Estrangeiros – Incidência, Apuração e Sujeitos Passivos do Imposto sobre a Renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 154, p. 92-103, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário.** Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades.** São Paulo: Saraiva, 2012 (Coleção Direito em contexto: problemas dogmáticos).

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coords.). **Comentários ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: MP, 2005.

PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Dissolução e liquidação de sociedades.** São Paulo: Saraiva, 2000.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil.** v. 1. Introdução ao direito civil; teoria geral do direito civil. 21. ed. rev. atual. por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

- QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. (Coords.). **Metodologia jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 27. ed. rev. e atual. por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2008. 2 v.
- REIS, Ricardo. **Odes de Ricardo Reis**. Fernando Pessoa. Notas de João Gaspar Simões e Luiz de Montalvor. Lisboa: Ática, 1946.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 14. São Paulo: Dialética, 2010.
- _____. **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011.
- ROSSI, Lúvia. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. **Código Tributário Nacional comentado, anotado e atualizado**. 4. ed. Campinas: CS Edições, 2004.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- _____. **Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- _____; QUEIROZ, Mary Elbe (Coords.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2009.
- VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**. Parte geral. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANEXO

Precedentes STJ					
N.	Acórdão	Turma	Ministro	Dje	Assunto
Resultado Original					
1	Agrg No Aresp 429923	Segunda Turma	Humberto Martins	16/12/2013	Solidariedade e interesse comum
2	Resp 1297891	Segunda Turma	Herman Benjamin	06/03/2012	Solidariedade e interesse comum
3	Agrg No Aresp 21073	Segunda Turma	Humberto Martins	26/10/2011	Solidariedade e interesse comum
4	Agrg No Ag 1392703	Segunda Turma	Mauro Campbell Marques	14/06/2011	Solidariedade e interesse comum
5	Resp 1232968	Segunda Turma	Humberto Martins	04/04/2011	outros
6	Agrg No Ag 1288247	Primeira Turma	Teori Albino Zavascki	03/11/2010	Solidariedade e interesse comum
7	Agrg No Ag 1163381	Primeira Turma	Arnaldo Esteves Lima	01/10/2010	Solidariedade e interesse comum
8	Agrg No Ag 1055860	Primeira Turma	Denise Arruda	26/03/2009	Solidariedade e interesse comum
9	Resp 884845	Primeira Turma	Luiz Fux	18/02/2009	Solidariedade e interesse comum
10	Resp 834044	Primeira Turma	Denise Arruda	15/12/2008	Solidariedade e interesse comum
Resultado Acrescido					
11	Resp 28.168	Segunda Turma	Antônio De Pádua Ribeiro	07/08/1995	outros
12	Resp 859.616	Primeira Turma	Luiz Fux	15/10/2007	Solidariedade e interesse comum
13	Resp 1.001.450	Segunda Turma	Castro Meira	27/03/2008	Solidariedade e interesse comum
14	Resp 1.079.203	Segunda Turma	Eliana Calmon	02/04/2009	Solidariedade e interesse comum
15	Agrg No Ag 1240335	Primeira Turma	Arnaldo Esteves Lima	25/05/2011	Solidariedade e interesse comum

Precedentes TRF-3				
N.	Acórdão	Turma	Relator	e-DJF3
1	AI 428944	Quarta Turma	André Nabarrete	17/10/2014
2	AI 461803	Décima Primeira Turma	Cecília Mello	30/09/2014
3	AC 1901216	Terceira Turma	Silva Neto	13/06/2014
4	AI 505723	Quinta Turma	Louise Filgueiras	23/01/2014
5	AI 494445	Terceira Turma	Cecília Marcondes	22/11/2013
6	AI 426256	Quinta Turma – Primeira Seção	André Nekatschalow	10/10/2013
7	AI 459482	Sexta Turma	Regina Costa	24/05/2013
8	AI 488828	Sexta Turma	Regina Costa	25/04/2013
9	AI 457184	Quarta Turma	Simone Schroder Ribeiro	20/03/2013
10	AC345464	Quinta Turma	André Nekatschalow	29/06/2012
11	AI 464457	Terceira Turma	Cecília Marcondes	11/05/2012
12	AI 419300	Quinta Turma	Luiz Stefanini	04/11/2011
13	AI 436290	Quinta Turma	Antonio Cedenho	14/07/2011
14	AI 436296	Quinta Turma	Antonio Cedenho	14/07/2011
15	AI 404768	Primeira Turma	José Lunardelli	08/07/2011
16	AI 359207	Primeira Turma	Johanson di Salvo	20/05/2011
17	AI 404279	Terceira Turma	Carlos Muta	28/01/2011
18	AI 254923	Primeira Turma	Johanson di Salvo	31/08/2006

Precedentes CARF						
N.	Acórdão	Turma	Relator	Data da Sessão	Fundamento Grupo	Fundamento - Responsabilidade
3.1.1	<u>2403-002.683</u>	2ª Seção 4ª Câmara 3ª Turma	Marcelo Magalhães Peixoto	09.09.2014	IN (participação societária)	- Pertencimento ao grupo não é suficiente para ensejar a responsabilização. Necessária a atuação conjunta na situação que constitua o fato gerador (lei n. 8.212/91 e art. 124, I, do CTN) - O grupo não existia em relação à parte do período autuado, mas isso não foi discutido.
3.1.1	<u>2403-002.682</u>	2ª Seção 4ª Câmara 3ª Turma	Marcelo Magalhães Peixoto	09.09.2014	IN (participação societária)	
3.1.1	<u>2403-002.692</u>	2ª Seção 4ª Câmara 3ª Turma	Marcelo Magalhães Peixoto	09.09.2014	IN, CLT	- Pertencimento ao grupo não é suficiente para ensejar a responsabilização. Necessária a atuação conjunta na situação que constitua o fato gerador (lei n. 8.212/91 e art. 124, I, do CTN)
3.1.1	<u>2403-002.691</u>	2ª Seção 4ª Câmara 3ª Turma	Marcelo Magalhães Peixoto	09.09.2014	IN, CLT	- Pertencimento ao grupo não é suficiente para ensejar a responsabilização. Necessária a atuação conjunta na situação que constitua o fato gerador (lei n. 8.212/91 e art. 124, I, do CTN) - Aparentemente, a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores, mas esse assunto não foi discutido.
3.1.2	<u>1301-001.583</u>	1ª Seção 3ª Câmara 1ª Turma	Paulo Jakson da Silva Lucas	29.07.2014	participação societária	- Interesse comum (art. 124, I, do CTN). Deveria ter requerido a desconsideração. - Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.
3.1.3	<u>2302-003.158</u>	2ª Seção 3ª Câmara 2ª Turma	Liege Lacroix Thomasi	14.05.2014	CLT	- Lei n. 8.212/91: responsabilidade objetiva, bastando o pertencimento ao grupo.
3.1.3	<u>2302-003.156</u>	2ª Seção 3ª Câmara 2ª Turma	Liege Lacroix Thomasi	14.05.2014	CLT	- Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.
3.1.4	<u>2803-003.637</u>	2ª Seção 3ª Turma Esp.	Natanael Vieira Dos Santos	10.09.2014	CLT	- Pertencimento ao grupo não é suficiente para

Precedentes CARF						
N.	Acórdão	Turma	Relator	Data da Sessão	Fundamento Grupo	Fundamento - Responsabilidade
						<p>ensejar a responsabilização. Necessária a atuação conjunta na situação que constitua o fato gerador (lei n. 8.212/91 e art. 124, I, do CTN)</p> <p>- Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.</p>
3.1.5	<u>2301-004.067</u>	2ª Seção 3ª Câmara 1ª Turma	Mauro Jose Silva	17.07.2014	CLT (participação societária)	<p>- Lei n. 8.212/91: responsabilidade objetiva, bastando o pertencimento ao grupo.</p> <p>- Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.</p>
3.1.6	<u>2302-003.231</u>	2ª Seção 3ª Câmara 2ª Turma	Juliana Campos de Carvalho Cruz	17.07.2014	Art. 265, CLT (participação societária)	<p>- Lei n. 8.212/91: responsabilidade objetiva, bastando o pertencimento ao grupo.</p> <p>- Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.</p>
3.1.7	<u>2402-004.025</u>	2ª Seção 4ª Câmara 2ª Turma	Thiago Taborda Simões	20.03.2014	participação societária	<p>- Lei n. 8.212/91: responsabilidade objetiva, bastando o pertencimento ao grupo.</p> <p>- Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.</p>
3.1.8	<u>1101-001.117</u>	1ª Seção 1ª Câmara 1ª Turma	Benedicto Celso Benicio Junior	03.06.2014	participação societária	<p>- Interesse comum (art. 124, I, do CTN)</p> <p>- Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.</p>
3.1.9	2302-003.320	2ª Seção 3ª Câmara 2ª Turma	Andre Luis Marsico Lombardi	17.07.2014	CLT	<p>- Lei n. 8.212/91: responsabilidade objetiva, bastando o pertencimento ao grupo.</p> <p>-</p>

Precedentes CARF						
N.	Acórdão	Turma	Relator	Data da Sessão	Fundamento Grupo	Fundamento - Responsabilidade
						contemporaneidade do grupo à época da ocorrência dos fatos geradores foi discutida.
3.1.10	<u>2402-004.097</u>	2ª Seção 4ª Câmara 2ª Turma	Julio Cesar Vieira Gomes	13.05.2014	LSA/CLT	- Lei n. 8.212/91: responsabilidade objetiva, bastando o pertencimento ao grupo.
3.1.10	<u>2402-004.096</u>	2ª Seção 4ª Câmara 2ª Turma	Julio Cesar Vieira Gomes	13.05.2014	LSA/CLT	- Aparentemente, a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores, mas esse assunto não foi discutido.
3.1.11	<u>2302-003.185</u>	2ª Seção 3ª Câmara 2ª Turma	Leonardo Henrique Pires Lopes	14.05.2014	CLT	- Pertencimento ao grupo não é suficiente para ensejar a responsabilização. Necessária a atuação conjunta na situação que constitua o fato gerador ou a verificação de confusão patrimonial (lei n. 8.212/91 e art. 124, I, do CTN) - Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.
3.1.12	<u>2401-003.470</u>	2ª Seção 4ª Câmara 1ª Turma	Kleber Ferreira de Araujo	20.03.2014	IN 971 CLT	- Lei n. 8.212/91: responsabilidade objetiva, bastando o pertencimento ao grupo.
3.1.12	<u>2401-003.469</u>	2ª Seção 4ª Câmara 1ª Turma	Kleber Ferreira de Araujo	20.03.2014	IN 971 CLT	- Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.
3.1.13	<u>2401-003.400</u>	2ª Seção 4ª Câmara 1ª Turma	Kleber Ferreira de Araujo	19.02.2014	participação societária	- Lei n. 8.212/91: responsabilidade objetiva, bastando o pertencimento ao grupo.
3.1.13	<u>2401-003.490</u>	2ª Seção 4ª Câmara 1ª Turma	Kleber Ferreira de Araujo	15.04.2014	participação societária	- Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.
3.1.13	<u>2401-003.489</u>	2ª Seção 4ª Câmara 1ª Turma	Kleber Ferreira de Araujo	15.04.2014	participação societária	- Não se discutiu se a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores.
3.1.13	<u>2401-</u>	2ª Seção	Kleber	15.04.2014	participação	

Precedentes CARF						
N.	Acórdão	Turma	Relator	Data da Sessão	Fundamento Grupo	Fundamento - Responsabilidade
	<u>003.488</u>	4ª Câmara 1ª Turma	Ferreira de Araujo		societária	
3.1.14	<u>2302- 003.107</u>	2ª Seção 3ª Câmara 2ª Turma	Arlindo da Costa e Silva	14.04.2014	IN CLT	<p>- Pertencimento ao grupo não é suficiente para ensejar a responsabilização. Necessária a atuação conjunta na situação que constitua o fato gerador ou a verificação de confusão patrimonial (lei n. 8.212/91 e art. 124, I, do CTN)</p> <p>- Aparentemente, a existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores, mas esse assunto não foi discutido.</p>
3.1.15	<u>3202- 001.030</u>	3ª Seção 2ª Câmara 2ª Turma	Thiago Moura de Albuquerque Alves	27.11.2013	Não menciona base legal	<p>- Interesse comum (art. 124, I, do CTN).</p> <p>- A existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores, mas esse assunto não foi discutido.</p>
3.1.16	<u>2302- 003.075</u>	2ª Seção 3ª Câmara 2ª Turma	Arlindo da Costa e Silva	19.03.2012	CLT	<p>- Lei n. 8.212/91 e art. 124, I, do CTN.</p> <p>- A existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores, mas esse assunto não foi discutido.</p>
3.1.17	<u>2403- 002.347</u>	2ª Seção 4ª Câmara 3ª Turma	Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro	19.11.2013	IN CLT	<p>- Lei n. 8.212/91 e art. 124, I, do CTN.</p> <p>- A existência do grupo seria contemporânea aos fatos geradores, mas esse assunto não foi discutido.</p>