

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

ALEX SANDRO SARMENTO FERREIRA

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E A DEFORMAÇÃO DO CONCEITO DE
INTERESSE COMUM À LUZ DO PARECER NORMATIVO Nº 4/2018.**

SÃO PAULO

2021

ALEX SANDRO SARMENTO FERREIRA

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E A DEFORMAÇÃO DO CONCEITO DE
INTERESSE COMUM À LUZ DO PARECER NORMATIVO Nº 4/2018.**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de
Direito de São Paulo da Fundação Getulio
Vargas– FGV/SP, como requisito para obtenção
do título de Mestre em Direito

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Paulo Cesar Conrado

SÃO PAULO

2021

Ferreira, Alex Sandro Sarmiento.

Responsabilidade solidária e a deformação do conceito de interesse comum à luz do parecer normativo n^o 4/2018 / Alex Sandro Sarmiento Ferreira. - 2021.
111 f.

Orientador: Paulo Cesar Conrado.

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

1. Direito tributário. 2. Responsabilidade (Direito). 3. Responsabilidade fiscal. 4. Grupo de interesse econômico. 5. Atos ilícitos. I. Conrado, Paulo Cesar. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2

ALEX SANDRO SARMENTO FERREIRA

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E A DEFORMAÇÃO DO CONCEITO DE
INTERESSE COMUM À LUZ DO PARECER NORMATIVO Nº 4/2018.**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de
Direito de São Paulo da Fundação Getulio
Vargas– FGV/SP, como requisito para obtenção
do título de Mestre em Direito

Área de Concentração: Direito Tributário

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Paulo Cesar Conrado (Orientador)
FGV/SP

Profa. Dra. Juliana Furtado Costa Araujo
FGV/SP

Prof. Dr. Rodrigo Dalla Pria
IBET

Prof. Dr. Júlio Maria de Oliveira

AGRADECIMENTOS

Realização e gratidão. Estas são as palavras que resumem a minha conclusão do mestrado profissional na Fundação Getulio Vargas de São Paulo. Mas essa trajetória somente foi possível de se realizar porque contei com o apoio e ajuda de algumas pessoas em minha vida.

Em especial, agradeço ao meu pai, José, e à minha mãe, Terezinha, pelo o que me ensinaram a respeito dos princípios e valores de vida. Eles são a minha inspiração. Tudo que sou hoje devo a eles.

À Ana Lya, minha amada esposa, agradeço pela compreensão, paciência e apoio incondicional. Te amo muito, meu amor.

Aos professores do mestrado profissional da FGV/SP, em especial ao meu orientador Paulo Cesar Conrado, agradeço pelos conselhos, ensinamentos e orientações.

Ao meu irmão, Alysson, pela companhia aos domingos quando estava em São Paulo. Sempre muito agradável. Tenho saudades.

Ao André Cardozo, meu sócio e irmão de coração, agradeço não apenas por me apoiar, mas, sobretudo, por ser o grande incentivador a cursar o mestrado profissional.

Aos meus demais colegas do escritório agradeço por acreditarem em nossos ideais e estarem juntos superando os desafios que a vida nos traz.

À turma de direito tributário de 2019, Angélica, Breno, Christiano, Clarice, Eduardo, João Marcelo, Kalil, Pedro, Rodrigo e Stael, agradeço pela parceria. Tenho certeza que fiz grandes amigos.

RESUMO

O presente trabalho busca identificar os limites de atribuição de responsabilidade solidária, do que comumente passou a ser denominado pela doutrina e jurisprudência como grupo econômico, por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, inciso I do CTN. O Parecer Normativo Cosit/RFB 4, de 10 de novembro de 2018, refloresceu o debate quanto à aplicação da responsabilidade solidária, quando constatada que pessoas jurídicas praticaram, conjuntamente, ato ilícito (fraude, dolo, simulação, assim entendido como abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial). O trabalho aborda conceitos de sujeição passiva, responsável tributário e o papel da lei complementar na instituição de normas de responsabilidade tributária. Avançamos no conceito de grupo econômico e o inadequado uso da expressão “grupo econômico irregular”. O projeto traz a visão da Fazenda Pública do que seria interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal, de acordo com o Parecer Cosit/RFB 4/2018, e a interpretação que entendemos que seja a mais adequada, no sentido que a expressão não contempla o ato ilícito. Por fim, identificamos alguns atos ilícitos e quais as soluções já existentes no sistema normativo, de modo a atribuir responsabilidade para aquela pessoa jurídica que tenha praticado ato ilícito.

Palavras-chaves: Tributário. Responsabilidade solidária. Grupo econômico. Ato ilícito. Confusão patrimonial.

ABSTRACT

The present work seeks to identify the limits of the joint and several liability, of what is commonly referred to as the doctrine and jurisprudence as an economic group, due to the common interest in the situation that constitutes the event that generates the main obligation, under the terms of article 124, I of the CTN. The Normative Opinion Cosit/RFB 4, of November 10th, 2018, revived the debate regarding the application of joint and several liability, when it was found that legal entities jointly committed an illegal act (fraud, bad faith, simulation, also understood as personality abuse, characterized by deviation of purpose or patrimonial confusion). The work addresses concepts of passive subjection, responsible taxation and the role of the complementary law within the institution of tax liability rules. We have advanced in the concept of the economic group and the inappropriate use of the expression “irregular economic group”. The project refers to the view of the Public Treasury of what would be a common interest in the situation that constitutes the triggering event of the main obligation, according to the Normative Opinion Cosit/RFB 4/2018, and the interpretation that we believe to be the most appropriate, in the sense that the expression does not include the illegal act. Finally, we identified some illegal acts and what solutions already exist in the normative system, in order to assign responsibility to that legal entity that has practiced the illegal act.

Keywords: Tributary. Joint and several liability. Economic group. Illegal Act. Patrimonial confusion.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
 CAPÍTULO 1 - LINHAS GERAIS SOBRE A ESTRUTURA SUBJETIVA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	
1.1 Sujeito ativo.....	13
1.2 Sujeito passivo.....	14
1.2.1 Contribuinte.....	15
1.2.2 Responsável tributário.....	16
1.3 O papel da lei complementar na instituição da responsabilidade tributária.....	22
1.4 A lei complementar e a harmonização das normas de responsabilidade tributária.....	23
 CAPÍTULO 2 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: AS ESPÉCIES RECONHECIDAS A PARTIR DOS RESPECTIVOS FATOS GERADORES	
2.1 Introdução.....	32
2.2 Da responsabilidade derivada de sucessão (artigos 129 a 133).....	33
2.3 Da responsabilidade de terceiro, derivada de ato ou omissão do contribuinte (sem ilicitude; artigo 134).....	35
2.4 Da responsabilidade de terceiro derivada de ato ilícito (artigo 135).....	35
2.5 Da responsabilidade por infrações (artigo 136 a 138).....	36
2.6 A responsabilidade e seu alcance.....	37
2.7 Da responsabilidade pessoal, subsidiária ou solidária.....	37
 CAPÍTULO 3 - GRUPO ECONÔMICO E INDEVIDA ASSOCIAÇÃO À IDEIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA	
3.1 Introdução.....	40
3.2 Grupo econômico de direito e de fato.....	41
3.2.1 Grupo econômico de fato por relações societárias e grupo econômico de fato presumido.....	45
3.3 Inadequado uso da expressão “grupo econômico” associado a atividades empresariais ilícitas. Simulações e fraudes empresariais.....	47

CAPÍTULO 4 - A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PARECER NORMATIVO COSIT 4/2018

4.1 Introdução do “problema”	53
4.2 Interpretação do Fisco quanto à aplicação do art. 124, I do Código Tributário Nacional. Parecer Normativo Cosit/RFB 4/2018.....	55
4.3 Conceito de “interesse comum” no Código Tributário Nacional.....	64

CAPÍTULO 5 - A DETECÇÃO DE ATO ILÍCITO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

5.1 Introdução.....	77
5.2 Constituição do crédito tributário. Dolo, fraude ou simulação.....	79
5.2.1 Dolo.....	79
5.2.2 Fraude.....	82
5.2.3 Simulação.....	84
5.3 Crimes tributários. Responsabilidade tributária.....	88
5.4 Planejamento tributário abusivo. Operações estruturadas em sequência. Empresa veículo. Deslocamento da base tributária.....	92
5.5 Sucessão empresarial. Dilapidação patrimonial. Responsabilidade tributária.....	94
5.6. Responsabilidade patrimonial. Abuso de personalidade jurídica. Confusão patrimonial e desvio de finalidade.....	96

CONCLUSÃO	101
------------------------	-----

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	104
---	-----

INTRODUÇÃO

A simulação, o abuso de direito e o esvaziamento patrimonial da devedora originária em benefício de outra pessoa jurídica configuram prática conjunta de ato ilícito e podem ser interpretados como indicativo de interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal, gerando responsabilidade solidária entre as empresas integrantes do mesmo grupo econômico?

Partindo dessa questão, o presente trabalho tem o objetivo de refletir sobre a possibilidade de atribuição de responsabilidade ao terceiro que praticou atos ilícitos em conjunto com o contribuinte, com fundamento no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB 4, de 10 de novembro de 2018.

Não raro, ajuizada execução fiscal em face de uma determinada empresa, a Fazenda Pública, identificando algum ponto de contato com outras empresas (identidade de sócios, participação societária, relação de controle, identidade de endereço, etc.), requer o redirecionamento dos processos fiscais sob o fundamento de que se trata de grupo econômico e que seus integrantes devem ser responsabilizados solidariamente, um pelo outro.

Os pedidos são fundamentados da forma mais variada possível e se baseiam no fato de que as empresas integrantes do mesmo grupo econômico agem de forma ilícita mediante dolo, simulação, esvaziamento e confusão patrimonial com a intenção de redução ou supressão de tributo, o que configura o tipo preconizado no art. 124, I, do CTN, de modo a atribuir às empresas solidariedade tributária.

São pinçados, em regra, fundamentos do direito privado (art. 50 do Código Civil), sendo o conteúdo do art. 124, inciso I do CTN – ou seja, o *“interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”* – comprovado pela prática de ato ilícito (fraude, dolo, simulação, assim entendido o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial).

Esses pedidos, muitas vezes, são deferidos pelo Poder Judiciário, tornando o processo complexo em função da elevada carga fática trazida, da grande quantidade de executados que passam a figurar no polo passivo das execuções fiscais e da diversidade de temas tratados – tanto no que se refere às normas extraídas do direito privado, como as propriamente tributárias –, além da jurisprudência variada.

A responsabilidade tributária é uma ferramenta muito utilizada pelo Fisco para aumentar as chances de êxito de recuperação de seus créditos. O Parecer Normativo Cosit/RFB 4, de 10 de novembro de 2018, demonstra a importância dada ao tema pela Receita Federal, estabelecendo critérios para configuração de responsabilidade tributária quando atestada a prática de ato ilícito.

Embora o tema da responsabilidade tributária seja antigo na legislação – e, por derivação, na doutrina e na jurisprudência –, o Parecer mencionado reacendeu o debate em seu entorno, à medida que tenta estabelecer uma padronização na atuação dos Procuradores e auditores em casos de confusão patrimonial, abuso de direito, fraude, dolo e simulação. Utilizamos o verbo “tentar” porque a Procuradoria, em alguns casos específicos, também faz uso do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica – IDPJ (art. 133 e seguintes do CPC), o que prova que o assunto não está sedimentado no próprio Órgão.

O trabalho objetiva aprofundar-se com relação à interpretação da solidariedade tributária e sua aplicação nas hipóteses de atos ilícitos. Para tanto, o Capítulo 1 aborda os conceitos de sujeitos ativo e passivo, dedicando-se à questão da reserva constitucional para o legislador complementar criar normas de responsabilidade tributária e a sua respectiva importância na harmonização das regras de responsabilidade tributária em todo o Território Nacional.

O Capítulo 2 é dedicado à definição das espécies de responsabilidade tributária estabelecidas pelo CTN: (i) responsabilidade derivada de sucessão (artigos 129 a 133); (ii) responsabilidade de terceiro, derivada de ato ou omissão do contribuinte (sem ilicitude, artigo 134); (iii) responsabilidade de terceiro derivada de ato ilícito (artigo 135), e; (iv) responsabilidade por infrações (art. 136 a 138).

Apresentamos os conceitos de cada uma das espécies de responsabilidade tributária e suas características e, ao final do capítulo, tratamos das diferenças entre a responsabilidade pessoal, subsidiária e solidária. A fixação desses conceitos se faz necessária, posto que no último Capítulo descrevemos algumas soluções extraídas do CTN para responsabilização tributária nas hipóteses de prática de atos ilícitos.

No Capítulo 3, tratamos do conceito de grupo econômico de direito e grupo econômico de fato, apresentando a ideia segundo a qual a formação de grupos é uma inclinação de mercado e um fenômeno econômico, devidamente regulado pelo direito positivo. Na seara tributária, o chamado “grupo econômico de fato” é o que mais interessa, em função da dificuldade de sua identificação, por conta da ausência de reconhecimento formal. Tirando a hipótese de grupo de fato em que há sócio em comum, cujo reconhecimento é mais fácil, o grupo econômico de fato presumido é normalmente identificado por ter o mesmo administrador, estrutura administrativa compartilhada, identidade de marca, com destaque para o gerenciamento único como um forte indício de configuração do grupo econômico de fato. Trazemos à reflexão o indevido uso da expressão “grupo econômico irregular”, já que grupo econômico é uma forma de organização societária totalmente legal, enquanto que o adjetivo “irregular” está relacionado a algo ilícito. O emprego dessa expressão tem apontado para algumas sociedades fictícias, existindo apenas formalmente, com objetivo de criar autonomia patrimonial entre as pessoas jurídicas. Nessa lógica, o que se denomina de grupo econômico irregular tem se mostrado, em alguns casos, operações de simulações, fraude, confusão patrimonial e abuso de direito.

No Capítulo 4 entramos no ponto julgado principal. O Fisco, parte da doutrina e parte da jurisprudência têm entendido que a responsabilidade tributária solidária, a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN, decorre de interesse comum na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária, como o ilícito que a desfigurou, entendendo como atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) o abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (artificialidade da separação jurídica de personalidade); (ii) a evasão, a simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) o abuso de personalidade jurídica por sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a

supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Prosseguindo, defendemos que não é qualquer “interesse comum” que se mostra capaz de gerar o vínculo de solidariedade, não se aplicando para situações em que as pessoas estejam em posições contrapostas (comprador e vendedor, por exemplo). A expressão “interesse comum” é de fato vaga e pode apresentar diversas interpretações. Para o direito tributário, entretanto, o que interessa é o interesse juridicamente qualificado. Sustentamos que não é possível aplicar a solidariedade tributária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal em operações ilícitas, porque o referido art. 124, inciso I do CTN simplesmente não contemplou o ato ilícito. Não há previsão legal para essa tese. Querer contemplar no conceito de interesse comum a confusão patrimonial, simulação e fraude é um erro. Esclarecemos que essa interpretação seria possível a partir do art. 50 do Código Civil.

Por fim, no Capítulo 5, chegamos ao tema da detecção do ato ilícito envolvendo pessoas jurídicas e prováveis soluções encontradas no sistema normativo, com o objetivo de combater a evasão fiscal com relação a sociedades que atuam sob aparente formalidade e autonomia, mas que, em realidade, praticam atos ilícitos, de modo a cometer evasão comissiva de tributos.

Defendemos, nesse sentido, a aplicação do art. 149, inciso VII do CTN, na constituição do crédito tributário, quando se tratar de atos ilícitos envolvendo dolo, fraude ou simulação. Na sequência, debatemos sobre a aplicação da responsabilidade pessoal do agente na hipótese de situações que compreendam crimes tributários. O Capítulo trata, ainda, da sucessão empresarial e a responsabilidade tributária no momento em que houver a comprovação do trespasse do negócio. Há um equívoco da Fazenda Pública ao tentar configurar a responsabilidade solidária de grupos econômicos quando constatado o esvaziamento do faturamento e a dilapidação do patrimônio da empresa devedora, transferindo esses direitos para outra empresa, com base no art. 124, inciso I do CTN. Entendemos que quando a empresa dilapida seu patrimônio, de modo a não poder mais continuar operando (total ou parcialmente), o que deveria ser alegado pela Fazenda é a

responsabilidade tributária por sucessão, nos termos do art. 133 do CTN. Trazemos, por fim, a possibilidade de alegação da responsabilidade patrimonial com base no art. 50 do CC, no cenário em que não é possível alegar a responsabilidade tributária.

CAPÍTULO 1 - LINHAS GERAIS SOBRE A ESTRUTURA SUBJETIVA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 Sujeito ativo

O art. 119 do CTN estabelece que o “sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. É a referida entidade que tem o direito subjetivo de exigir o pagamento do tributo ou o cumprimento das obrigações acessórias correspondentes.

O sujeito ativo pode cumular ou não a competência tributária e a capacidade tributária. O ente que tem competência tributária é aquele a quem a Constituição outorgou poderes para instituir tributo. A competência tributária do art. 7º do CTN é indelegável e está relacionada à atividade de instituição de tributos (legislar). Somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência tributária. A capacidade alcança, a seu turno, os poderes de arrecadar, fiscalizar e exigir tributo.

A distinção é importante, pois, o termo “competência”, adotado no art. 119 do CTN, difere do conceito de “competência” para instituição de tributo, apontado no art. 7º do mesmo diploma. No caso específico do art. 119, o legislador utilizou o vocábulo para denotar a ideia de capacidade para arrecadar, fiscalizar e exigir o tributo, enquanto a competência tributária (art. 7º do CTN) é “... a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência”¹.

No art. 119 do CTN, em realidade, o legislador quis dizer “capacidade tributária”, assim entendida como as funções de arrecadação, fiscalização de tributos, ou execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 82.

A pessoa jurídica de direito público pode instituir tributo e outorgar capacidade tributária a outra pessoa. Sobre o tema Paulo de Barros Carvalho explica:

“É muito frequente acumularem-se as funções de sujeito impositor e de sujeito credor numa pessoa só. Além disso, uma razão de ordem constitucional nos leva a realçar a diferença: a competência tributária é intransferível, enquanto a capacidade tributária ativa não o é. Quem recebeu poderes para legislar pode exercê-los, não estando, porém, compelido a fazê-lo, com exceção do ICMS, que há de ser instituído e mantido, obrigatoriamente, pelas pessoas políticas competentes (Estados-membros e Distrito Federal).”²

Exemplo disso relacionava-se ao Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS, entidade que, no passado, tinha capacidade tributária para arrecadar as contribuições previdenciárias, atualmente exercida pela Secretaria da Receita Federal. Outro exemplo possível recai sobre o ITR, imposto federal que pode ser fiscalizado e cobrado pelos Municípios que firmarem convênio com a União nesse sentido.

1.2 Sujeito passivo

A sujeição passiva contempla tanto o contribuinte como o responsável. Contribuinte é o “sujeito que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”; o responsável se identifica “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”, conforme se verifica do art. 121 do CTN.

Tratando-se de contribuinte, a relação com o fato jurídico é pessoal, direta e imediata. Já o responsável tem uma relação com o fato jurídico de forma mediata. Mas uma coisa é certa, ambos estão vinculados ao fato jurídico da obrigação tributária, variando apenas a intensidade da vinculação. Faremos agora análise de cada uma dessas espécies.

²CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 245.

1.2.1 Contribuinte

O contribuinte é a pessoa que pratica o fato jurídico tributário. É o sujeito do verbo que consta no critério material da hipótese de incidência (exemplo: prestar [verbo] serviço; exportar [verbo] produtos nacionais; ser [verbo] proprietário de imóvel; etc.). Sacha Calmon Navarro Coêlho nos ensina:

“... é absolutamente necessário destacar na hipótese de incidência da norma não apenas a materialidade do fato e as coordenadas de tempo e lugar, mas também a pessoa envolvida com o fato jurígeno, mormente em se tratando de impostos cujos fato geradores são fatos atinentes ao estado das pessoas: um ser, estar ou fazer. Há o sujeito, o verbo e o complemento: ‘alguém ser proprietário de imóvel rural; ‘alguém ter renda acima de X em dado exercício’; alguém importar mercadoria’; ‘ser empregador’ etc.”³

A relação entre o contribuinte e o fato tributário é pessoal e direta. Há um intenso atrelamento entre o sujeito e a hipótese de incidência tributária. A relação “pessoal” implica admitir a presença de vínculo jurídico entre a pessoa e o fato ensejador da obrigação tributária – sem que se exija, de todo modo, “presença física”. Já quando se fala “direta” a relação, o que se quer dizer é que o vínculo é imediato e estreito com o fato – nem poderia ser diferente, pois seria incompatível exigir o pagamento de tributo de alguém que não está intrinsecamente relacionado com o fato jurídico tributário.

O contribuinte está diretamente ligado à materialidade do tributo. Geraldo Ataliba⁴ leciona, a propósito, que o contribuinte é aquele que a Constituição designou, não havendo margem de manobra pelo legislador infraconstitucional, nos seguintes termos:

“É que, por ser extremamente minuciosa e quase exaustiva, a Constituição brasileira não deixa margem de liberdade ao legislador ordinário, seja para eleger a materialidade da h.i., seja para designar sujeitos passivos. Estes estão implícitos na Constituição: já estão designados no Texto Supremo, ou por dicção expressa, ou pela indicação sistemática, confirmadas pelos princípios da retribuição (art. 145, II), da proporcionalidade (arts. 145, III e

³COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 450.

⁴ “Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, §1º)”, conforme ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed./8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 80-81.

149), quanto às taxas e contribuições, ou capacidade contributiva (art. 145, §1º), quanto aos impostos”.⁵

Contribuinte é, em suma, aquele que pratica o fato descrito na hipótese da norma jurídica tributária, fato que, uma vez vertido em linguagem competente, desencadeia a relação jurídica tributária, estando obrigado ao pagamento do tributo. Nesse sentido, devemos ter em mente que o contribuinte “é a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”⁶.

1.2.2 Responsável tributário

Por regra geral, o cumprimento das obrigações cabe a quem as contraiu.

No Direito Tributário não é diferente: quem pratica o fato jurídico tributário tem a obrigação de pagar o tributo, regra que, no entanto, comporta exceções quando o legislador determina a um terceiro o recolhimento do tributo.

A redação do art. 128 do CTN é muito elucidativa ao estabelecer que a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Maria Rita Ferragut aponta que a responsabilidade tributária pode ter como fato desencadeador um ato lícito ou ilícito “... não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, *relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário*” (grifo da autora)⁷.

Como sublinhado, o responsável se identifica quando, sem revestir a condição de contribuinte, a obrigação que lhe é atribuída decorra de disposição expressa de lei (art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN).

⁵ Ibidem, p. 81.

⁶ Ibidem, p. 86.

⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4ª ed., ver., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 13

O art. 128 do CTN, por sua vez, estabelece que a lei pode atribuir a responsabilidade do crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato jurídico tributário, excluindo o contribuinte da responsabilidade ou atribuindo a este em caráter supletivo.

Aliomar Baleeiro defende que a norma de responsabilidade tributária e a norma jurídica tributária são interligadas. “Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável por lei, estamos em face de duas normas jurídicas interligadas”⁸. Uma cria a obrigação tributária; a outra desloca a obrigação de pagar à terceira pessoa de forma exclusiva, supletiva ou solidária.

Paulo de Barros Carvalho discorre sobre o tema da seguinte forma:

“Para cada um dos eventos, compostos na forma de situação jurídica, a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a ocorrência objetiva, e passa a chamá-lo de contribuinte, fazendo-o constar da relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo. Em algumas oportunidades, porém, outras pessoas participam do acontecimento descrito, mantendo uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica. Está entre tais sujeitos a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. Eis o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo de concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo *debitum*.”⁹

Com relação aos casos de responsabilidade tributária por substituição, Maria Rita Ferragut defende a existência de uma norma individual e concreta que a traduza, tendo em vista que o contribuinte não figurará no polo passivo da norma de constituição do crédito tributário, mas apenas o responsável, nos seguintes termos:

“A partir do nosso sistema de referência, que não define o contribuinte como sendo o mero realizador do evento descrito no fato jurídico, mas sim essa pessoa ocupando o polo passivo de uma relação jurídica tributária, não defendemos a necessária existência de duas normas individuais e concretas

⁸BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro – CTN Comentado*. 14ª. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1114.

⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 351.

(a de constituição do crédito em face do contribuinte, e a da responsabilidade que alteraria a primeira), se o direito não impõe essa necessidade”¹⁰

Nesse sentido podemos tomar o exemplo do imposto de renda retido na fonte, em que o colaborador auferiu renda decorrente do vínculo laboral, mas a lei atribui ao empregador o dever de reter na fonte e recolher ao Fisco.

O sujeito passivo do critério material “auferir renda” é o empregado: ele é o contribuinte, o personagem que pratica o fato jurídico tributário e que detém relação pessoal e direta com fato gerador da obrigação tributária; no entanto, a lei atribui ao empregador a responsabilidade pela retenção do imposto de renda e seu recolhimento à União. Ferragut defende que, em momento algum, o empregado se encontrou vinculado obrigacionalmente com o Fisco, embora o ônus financeiro seja suportado por aquele. Nesse sentido, conclui Maria Rita Ferragut:

“O que existirá, eventualmente, é a existência de duas normas gerais e abstratas veiculadas com base em suportes físicos diferentes. A primeira de substituição, e a segunda de qualificação do fato jurídico tributário, antecedente da norma de constituição do crédito.

Sim, porque é necessário que se descreva o fato jurídico a ser praticado por um terceiro que não o substituto, e que manifeste capacidade contributiva. A qualificação desse fato, no entanto, pode dar-se na própria norma geral e abstrata que prevê a responsabilidade (hipótese em que teremos apenas um suporte físico).”¹¹

Alfredo Augusto Becker entende que o responsável tributário não cumpre obrigação de outrem, mas sim obrigação própria, expressamente decorrente da lei:

“Desde logo, cumpre fixar este ponto: não é juridicamente possível distinguir entre débito e responsabilidade, isto é considerar que o responsável estaria obrigado a satisfazer débito de outro. O responsável sempre é devedor de débito próprio. O dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito passivo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa.”¹²

A análise de Becker é precisa: o responsável tributário está obrigado ao recolhimento do tributo; uma vez não recolhido, sofrerá todas as consequências

¹⁰FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária...*cit, p. 16.

¹¹Ibidem, p. 17

¹²BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 558.

derivadas do inadimplemento, tais como incidência de multa, juros, inscrição do débito em dívida ativa e ajuizamento de execução fiscal.

Sacha Calmon Navarro Coêlho esclarece que na responsabilidade por substituição a obrigação tributária surge diretamente com a terceira pessoa que não realizou o fato jurídico tributário, embora carregue a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme transcrevemos abaixo:

“De ver, e isso é fundamental, que na *substituição* a pessoa designada na lei como ‘realizadora’ da hipótese de incidência (fato gerador) é *diversa* da que, na consequência da norma, aparece designada como *sujeito passivo da obrigação*. Então, juridicamente, B é *sujeito passivo direto*. Ele não paga dívida alheia. Paga dívida própria. Apenas não realizou o *fato gerador*. Todavia, ninguém antes dele esteve jamais na condição de sujeito passivo. E todo substituto pressupõe um substituído. Dita substituição decorreria de um raciocínio jurídico, qual seja: quem realiza o fato gerador é que *deve pagar* o tributo. A substituição seria, assim, em nome da praticidade. Rubens decalca a tese com muita clareza: ‘O tributo *deve ser cobrado* da pessoa que esteja em relação econômica com o fato, ato ou negócio que *dá origem* à tributação. Por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que *tira vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado*... Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se a sujeição passiva indireta” (destaque do autor)¹³

Por esse ângulo, Zelmo Denari assinala que existe uma diferença entre a responsabilidade por transferência e a substituição tributária; no primeiro caso, o legislador estabelece norma jurídica que cria obrigação (solidária ou subsidiária) para uma terceira pessoa de pagamento do tributo. Já a substituição tributária o legislador opta em substituir o contribuinte pelo substituto, que, assume, desta forma, a posição do contribuinte¹⁴.

Andréa Medrado Darzé compartilha do entendimento, expressando que, quando “... se trata de solidariedade passiva, não se está diante de uma única obrigação, mas de tantos quantos forem os seus titulares, unidos pelo fim comum,

¹³COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro...*cit., p. 458.

¹⁴DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 3ª ed. ver. e atual. nos termos da Constituição de 1988. São Paulo: Forense, 1994. p. 206.

podendo qualquer deles ser demandado ao pagamento integral da dívida”¹⁵. E prossegue:

“Uma obrigação pode perfeitamente nascer simples e se tornar solidária em momento posterior, por conta da ocorrência de novo evento ao qual se imputa essa consequência. À relação primitiva soma-se mais um vínculo em caráter solidário. Se fosse efetivamente uma a relação, como justificar essa sucessão de vínculos? Assim, fica ainda mais evidente a presença de uma multiplicidade de relações jurídicas na solidariedade, as quais se apresentam enfeixadas de tal forma que dão a aparência de uma única obrigação.”¹⁶

A responsabilidade pode surgir por critérios objetivos, como o caso do adquirente de bem imóvel que se torna responsável pelos tributos incidentes sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse, do sucessor ou cônjuge meeiro pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação ou o espólio pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão. Podemos mencionar também as hipóteses em que o contribuinte desaparece (fusão e incorporação).

Paulo de Barros Carvalho assinala que o responsável assume a condição de garantidor da obrigação tributária, ante o desaparecimento do devedor, tal como acontece nos termos dos arts. 131, II e III, e 132 e “... a obrigação nova, instituída pela norma de responsabilidade, remanesce a despeito da insubsistência da obrigação tributária propriamente dita, ocasionada pela inexistência do contribuinte”¹⁷.

Temos, ainda, as hipóteses de responsabilidade por omissão, situação em que podemos citar, como exemplo, a responsabilidade atribuída aos pais pelos tributos devidos pelos filhos menores ou aos administradores de bens de terceiros pelos tributos devidos por estes. Nos dois exemplos (pais e administradores), há a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, já que o menor ou terceiro não tem a gestão do patrimônio – o primeiro porque não tem capacidade para exercê-la; o segundo porque delegou ao administrador essa função.

¹⁵DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. 387 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 198.

¹⁶Ibidem.

¹⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário...* cit., p. 554.

Há também a responsabilidade decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos pelos administradores, diretores ou representantes de pessoas jurídicas, e de infração à legislação tributária pela prática de crimes e contravenções em que os agentes são pessoalmente responsáveis.

Um dos exemplos mais recorrentes de responsabilidade tributária do administrador encontra assento na hipótese de dissolução irregular de pessoa jurídica, do assunto tratando a Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, assim vazada: “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”.

Finalmente, como foco do nosso trabalho, devemos destacar a responsabilidade decorrente da prática de confusão patrimonial ou desvio de finalidade, hipótese que tem sido comumente nominada por parte da jurisprudência e da doutrina como “responsabilidade solidária de grupos econômicos”. Nesses casos, encontramos diversos entendimentos que defendem a aplicação da responsabilidade tributária a todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pela existência de solidariedade derivada de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (art. 124, inciso I, do CTN).

Parte da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que existe responsabilidade tributária quando empresas atuam, conjuntamente, com abuso de direito, confusão patrimonial ou desvio de finalidade, objetivando reduzir a base de cálculo, postergar o pagamento do tributo ou promover a sonegação tributária. Nesse sentido: REsp 1.886.106, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. para Acórdão Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, DJe de 11.12.20200; AREsp 1.072.928, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. para Acórdão Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, DJe de 22.06.2020; AREsp 1455.240, REI Min Francisco Falcão DJe 23.08.2019; AgInt no REsp 1.755.193, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 11.03.2019.

Por todas essas referências lançadas (mesmo que em panorâmica de exemplos), podemos perceber que a responsabilidade tributária ou decorre de ato lícito (art. 129 ao 133 do CTN) ou da prática de atos ilícitos (art. 134, 135 e 137 do CTN), constituindo a “especial” interpretação dada pelo Poder Judiciário a certas hipóteses uma espécie de terceiro gênero – mormente quando atribui, ao final, responsabilidade solidária por dissolução irregular de pessoa jurídica ou em casos de confusão patrimonial ou desvio de finalidade entre pessoas jurídicas, justamente o foco de nosso trabalho.

1.3 O papel da lei complementar na instituição da responsabilidade tributária

Ao tratar da função da lei complementar como norma que cria responsabilidade tributária, nosso ponto de partida é o art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, dispositivo que prescreve à lei complementar o papel de regular as normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

O dispositivo constitucional possui uma importância estratégica na legislação tributária, pois atribui competência exclusiva ao Congresso Nacional para instituição de normas gerais em matéria tributária, com rito de aprovação qualificado (por maioria absoluta dos seus membros), nos termos do art. 69 da CF. Trata-se da regra de reserva de competência.

Embora a Constituição Federal não mencione expressamente a figura do “responsável”, não temos dúvida de que o termo “contribuinte” utilizado refere-se ao sujeito passivo como gênero, alcançando, assim, suas espécies – contribuinte e responsável tributário –, interpretação que supre a falta de técnica do legislador, à medida que não faz sentido determinar à lei complementar a definição de contribuinte, mas deixar ao legislador ordinário a definição de responsável tributário.

Um segundo argumento, que não podemos deixar de mencionar, é que a Constituição Federal determinou ao legislador complementar a competência para

tratar de obrigação tributária (art. 145, inciso III, alínea “b” da CF), hipótese que contempla, por lógica, a sujeição passiva, ou seja, contribuinte ou responsável.

Não seria racional a Constituição Federal prever a regra de reserva de lei complementar para contribuinte e excluir o responsável, uma vez que, como ressaltado, essas figuras constituem espécies do mesmo gênero (sujeito passivo). Feriria a ideia de segurança jurídica deixar para a União, Estados e Municípios a tarefa de estabelecer suas próprias regras de responsabilidade tributária – se cada entidade pudesse assim proceder, seria praticamente impossível harmonizar todas as normas de responsabilidade tributária, dada a variabilidade inimaginável de legislações e conceitos, com efeitos nocivos sobre a noção de segurança jurídica e, sobretudo, para o Sistema Tributário Nacional.

1.4 A lei complementar e a harmonização das normas de responsabilidade tributária

A lei complementar cria uma moldura normativa para que os entes políticos possam trabalhar suas respectivas normas locais, sendo expressamente vedado estabelecer regras que extrapolem aqueles limites.

A regra de reserva de competência cumpre a função de uniformizar as regras gerais em matéria tributária entre as entidades políticas, estabelecendo normas que devem ser seguidas por União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Humberto Ávila descreve:

“Primeiro, a regra de reserva aponta para uma finalidade garantista, porque retira de determinado âmbito de poder determinadas matérias de forma a proteger o contribuinte em face do Poder Público. Segundo, a regra de reserva aponta para uma finalidade de garantir representatividade, porque desloca determinada matéria para o âmbito de representatividade do Congresso Nacional. Além disso, no caso de regras de reserva à lei complementar, há ainda uma terceira finalidade: assegurar uniformidade e segurança no ambiente federativo, de tal sorte que, tendo a Federação 27 (vinte e sete) entes estatais e 5.566 (cinco mil e quinhentos e sessenta e seis) Municípios, todos os entes federados se submetam às mesmas regras, de maneira uniforme. De um lado, esta finalidade serve para o Poder Público, no sentido deste Poder se submeter às regras uniformes em todo o ambiente federativo; de outro lado, serve aos contribuintes, no sentido destes poderem

trabalhar indistintamente em qualquer local do Brasil, de maneira juridicamente homogênea.”¹⁸

Visualizamos que a norma de competência tributária é indelegável, sendo certo que somente o Congresso Nacional, por maioria absoluta, poderá criar normas gerais tributárias. Essa é a inteligência do art. 146, inciso III, alínea “a”¹⁹ da Constituição Federal.

Paulo de Barros Carvalho preleciona que a lei complementar se reveste de natureza “ontológico-formal”²⁰, dado que a Constituição reservou, expressa ou implicitamente, que determinadas matérias sejam de competência de lei complementar e o seu processo de aprovação demande quórum qualificado perante o Congresso Nacional:

“Nada obstante, o direito que entre nós vigora erigiu conceito de lei complementar que nos interessa conhecer por tratar-se de noção jurídico-positiva: lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao *quorum* qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional. É com essa porção significativa que a vemos inúmeras vezes mencionada pelo constituinte, e é assim que devemos recebê-la, numa exegese genuinamente intrassistemática.

Desse conceito jurídico-positivo sobressaem dois traços identificadores: a) matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição; b) o *quorum* especial do art. 69 (CF). Ao primeiro, denominamos pressuposto material ou ontológico. Ao segundo, requisito formal. Daí o afirmar-se que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal”²¹

Por via reflexa, a regra de reserva de competência expressamente proíbe que outro ato normativo, que não seja a lei complementar, crie normas gerais em matéria tributária. Trata-se de uma consequência lógica do sistema tributário hierarquizado. Se assim não fosse, seria impossível harmonizar, reiterar-se, todas as normas gerais de responsabilidade. Humberto Ávila, a propósito, defende que:

¹⁸ÁVILA, Humberto. *Grupos Econômicos*. Artigo publicado na *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ano 14, n. 82, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016, p. 11.

¹⁹“Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

²⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário...cit*, p. 235.

²¹*Ibidem*.

“...a Constituição reserva à lei complementar o tratamento da sujeição passiva, nenhuma lei ordinária poderá tratar dessa matéria. Isso porque a regra de reserva significa não apenas uma permissão para que determinada fonte trate de determinada matéria, como também uma proibição de que outra fonte trate da mesma matéria. E, mais que isso: uma proibição de que a lei complementar possa transferir esta competência que lhe é reservada para outra fonte”²².

A lei complementar cumpre o papel de lei nacional e sua função em matéria tributária é regular as normas constitucionais, aumentando o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Paulo de Barros Carvalho define que:

“A lei de que falamos é figura do repertório legislativo da ordem jurídica federal, sendo posta no ordenamento pelos órgãos legiferantes da União. Não implica afirmar, entretanto, que o âmbito de validade de suas normas cinja-se no plano federal. É excelente instrumento de legislação nacional, alcançando, conjunta ou isoladamente, a esfera jurídica das pessoas políticas de direito constitucional interno”²³.

Ela, a complementar, tem o papel de uniformizar a atuação dos entes políticos, revelando competência exclusiva do Congresso Nacional para estabelecer regras de responsabilidade tributária. À União, aos Estados e aos Municípios cabe somente o poder de tributar nos limites do quadro normativo desenhado pelo legislador complementar.

Andréa Medrado Darze entende que “a Constituição de 1988 reservou a este veículo normativo a competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), o que, por óbvio, podem envolver disposições sobre a responsabilidade tributária”²⁴.

Como dito, isso somente é possível, sem ferir o pacto federativo e a competência tributária dos demais entes políticos, porque a lei complementar objetiva criar simetria para o sistema, reforçando o princípio federativo e a harmonia entre aquelas entidades.

²²ÁVILA, Humberto. *Grupos Econômicos...*cit., p. 11.

²³CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário...*cit., p. 236.

²⁴DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade...* cit., p. 73.

Segundo Humberto Ávila, o art. 146 da CF preconiza três significados prescritivos (uma permissão e duas proibições):

“Primeiro, uma permissão para que determinada fonte regule determinada matéria; segundo, uma proibição para que uma fonte diversa regule a mesma matéria; e, terceiro, uma proibição para que determinada fonte delegue a uma fonte diversa o tratamento da mesma matéria. São três prescrições simultâneas, e não só uma. Assim, se a Constituição reservou à lei complementar o tratamento de normas gerais, especialmente sobre os contribuintes, ou seja, sobre sujeição passiva, disso decorrem três prescrições. Em primeiro lugar, permite-se que a lei complementar regule a sujeição passiva. Em segundo lugar, proíbe-se que outra fonte, como uma lei ordinária, ou um parecer da Secretaria da Receita Federal, por exemplo, regule a mesma matéria (isto é, a sujeição passiva). E, em terceiro lugar, proíbe-se que a lei complementar delegue, direta ou indiretamente, o tratamento da sujeição passiva a outra fonte. Este é o significado de uma regra de reserva.”²⁵.

A lei complementar, ao criar regras para que os diversos entes não estabeleçam diferentes normas de responsabilidade tributária, torna-se guardião da segurança do Sistema Tributário Nacional e da harmonia das diferentes legislações.

Luís Eduardo Schoueri destaca que o legislador constituinte distribuiu de maneira taxativa e imutável parcela de seu poder (competência) de modo exclusivo. Nesse sentido, coube à lei complementar parcela desse poder, assim especificamente o de estabelecer conflitos de competência, limites ao poder de tributar e de criar normas gerais em matéria tributária. Eis sua lição:

“Encontra-se, aqui, o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição das hipóteses tributárias e bases de cálculo implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte. Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de “fato geradores”, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos”²⁶.

Tendo a Constituição Federal recepcionado o Código Tributário Nacional com *status* de lei complementar, cabe somente a ele criar normas gerais, designando

²⁵ÁVILA, Humberto. *Grupos Econômicos...*cit., p. 11.

²⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Lei Complementar e a repartição das competências tributárias*, artigo publicado no *Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira*, Alcides Jorge [et al.]. São Paulo: Noeses, 2012, p. 691.

as pessoas responsáveis, as hipóteses aplicáveis, suas espécies e seu alcance. É a partir dele que encontraremos as respostas para os problemas de responsabilidade tributária entre pessoas jurídicas e, assim, o fez ao inaugurar o assunto com o art. 128²⁷ do CTN.

A primeira análise que fazemos é no sentido de que a leitura rápida do dispositivo pode induzir a erro o intérprete, levando-o a crer que a lei ordinária pode criar outras formas de responsabilidade não previstas no Código Tributário Nacional, desde que a terceira pessoa tenha vinculação com o fato gerador da obrigação tributária.

A expressão usada no início do art. 128 (“Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir...”) preconiza esse caminho e o art. 124 reforça a ponderação quando estabelece que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”. Nessa lógica estaria autorizada a instituição de outras formas de responsabilidade tributária por lei ordinária não previstas no Código Tributário Nacional, o que induz a um falso raciocínio, já que, como dissemos, somente a lei complementar pode dispor sobre responsabilidade tributária.

Quanto à fixação da responsabilidade pelo crédito tributário, o primeiro requisito refere-se ao aspecto subjetivo: o responsável não poderá ser o contribuinte, mas sim a terceira pessoa. O responsável exerce a responsabilidade exclusiva, solidária ou supletiva pela obrigação tributária. Como dito, seria incongruente atribuir ao contribuinte a responsabilidade tributária se ele já compõe a relação jurídica tributária. Paulo de Barros Carvalho esclarece, sobre o tema, que:

“O caminho da eleição da responsabilidade pelo crédito tributário, depositada numa terceira pessoa, vinculada ao *fato gerador*, nos conduz à pergunta imediata: mas quem será essa terceira pessoa? A resposta é pronta: qualquer uma, desde que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois essa é chamada pelo nome de contribuinte. Sem embargo, haverá de ser colhida obrigatoriamente, dentro da moldura do sucesso descrito pela norma. É o que determina o legislador”²⁸.

²⁷Art. 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.

²⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário...* cit., p. 350.

O segundo requisito também já o identificamos, diz respeito à vinculação com o fato gerador da obrigação: a lei não pode atribuir responsabilidade pelo crédito tributário a qualquer pessoa; ela deve estar, de algum modo, vinculada ao fato jurídico tributário.

As hipóteses previstas ao longo do CTN (arts. 128 a 138) são os limites impostos, pelo legislador complementar, ao regular as normas gerais em matéria tributária, em especial com relação a definição de contribuinte, vocábulo que contempla os responsáveis (art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF).

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, o destinatário da regra do art. 128 do CTN é o legislador, cujo objetivo “... 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”²⁹.

O Constituinte Originário estabeleceu esse regramento na matriz constitucional, determinando exclusivamente ao legislador complementar criar as normas gerais em matéria tributária. Essa reserva de competência deve ser observada, de modo que seria inconstitucional permitir que o legislador ordinário criasse outras formas de responsabilidade tributária, extrapolando os limites estabelecidos pelo Código Tributário Nacional.

Nessa linha, vale citar o entendimento firmado no Recurso Extraordinário 526.276 (julgamento em 3.11.2010, Relatora Ministra Ellen Grace), pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido da inconstitucionalidade formal e material do art. 13, da Lei 8.620/13, na parte que estatuiu *que “os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social”*.

²⁹COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro...*cit., p. 460.

Durante o julgamento, a Corte entendeu que referido artigo estabeleceu exceção desautorizada pelo Código Tributário Nacional (já disciplinado pelo art. 135, inciso III), invadindo a esfera reservada à lei complementar pelo art. 146, inciso III, da CF.

Além disso, a legislação rechaçada criou hipótese de confusão patrimonial entre os bens dos sócios e da pessoa jurídica, comprometendo os fundamentos da empresa em que os bens dos sócios são diversos dos bens da pessoa jurídica e não se confundem.

A Ministra Ellen Grace, em seu voto, assentou a existência de evidente violação ao princípio da livre iniciativa para o exercício pleno da atividade econômica, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei. Vale, nesse sentido, a leitura da ementa:

“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 personalidade 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 descon sideração *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.”

Outro precedente importante do Supremo Tribunal Federal sobre o tema deflui do julgamento da ADI 4845/MT, em 13.02.2020, quando então se declarou inconstitucional dispositivo da Lei Estadual 7.098/1998 de Mato Grosso, que atribuiu responsabilidade tributária solidária a toda pessoa que concorra ou intervenha no cumprimento da obrigação tributária, afetando especialmente advogados, economistas e correspondentes fiscais.

O relator da ação, Ministro Roberto Barroso, votou no sentido de que a norma é inconstitucional, pois ampliava as hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas no Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966, arts. 134 e 135), invadindo a competência do legislador nacional. Transcrevemos a ementa do acórdão:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS POR INFRAÇÕES. LEI ESTADUAL EM CONFLITO COM REGRAMENTO DA NORMA GERAL FEDERAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL.

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13

da Lei nº 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal.

2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF).

3. A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal do terceiro.

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional”.

Infere-se, em reforço, que a responsabilidade tributária é matéria reservada à lei complementar (art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF) e está regulada no Código Tributário Nacional (arts. 128 a 138). O Capítulo V (“Responsabilidade Tributária”) contempla a “Responsabilidade dos Sucessores” (arts. 129 a 133), a “Responsabilidade de Terceiros (arts. 134 e 135) e a “Responsabilidade por Infrações” (arts. 136 a 138).

O Código Tributário Nacional estabeleceu taxativamente todas as hipóteses de responsabilidade tributária, sendo defeso ao legislador ordinário querer ampliar outras situações não estabelecidas na lei complementar, cabendo a este tão somente reger o que já se encontra previsto no Código.

Tudo isso assentado, analisemos, a partir do Código Tributário Nacional, nosso foco normativo fundamental: as hipóteses de responsabilidade ali prescritas.

CAPÍTULO 2 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: AS ESPÉCIES RECONHECIDAS A PARTIR DOS RESPECTIVOS FATOS GERADORES

2.1 Introdução

As variáveis de responsabilidade tributária admitidas pelo Código Tributário Nacional encontram sua raiz no fato ensejador da posição de responsável, podendo ser isoladas as seguintes classes:

- responsabilidade derivada de sucessão (artigos 129 a 133);
- responsabilidade de terceiro, derivada de ato ou omissão do contribuinte (sem ilicitude, artigo 134);
- responsabilidade de terceiro derivada de ato ilícito (artigo 135);
- responsabilidade por infrações (artigos 136 a 138).

A responsabilidade derivada de sucessão³⁰ está inserida na Seção II do Capítulo V que cuida da “Responsabilidade Tributária”. Todos os artigos ali existentes, de certo modo, tratam da responsabilidade tributária na hipótese, por exemplo, que algum bem ou direito é transferido para o adquirente ou sucessor (a qualquer título). Este, por sua vez, assume a condição de responsável pelo pagamento do tributo.

Já a responsabilidade tratada no art. 134 do CTN, aplicável nos casos de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte (responsabilidade subsidiária), o terceiro assume a condição de solidário aos contribuintes arrolados nos incisos do referido artigo. Essa solidariedade está ligada à intrínseca relação existente entre o responsável e o contribuinte, como no caso, por exemplo, dos pais com relação aos filhos menores ou do inventariante com relação ao espólio.

³⁰ “Nesse momento, é importante lembrar que as normas de responsabilidade tributária assumem o condão de garantia, condição que adquire especial relevância diante do desaparecimento da pessoa do devedor, como acontece nos termos do art. 131, II e III, bem como naqueles do art. 132. Nesse contexto, a obrigação nova, instituída pela norma de responsabilidade, remanesce a despeito da insubsistência da obrigação tributária propriamente dita, ocasionada pela inexistência do contribuinte”, conforme CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário brasileiro...* cit., p. 554.

As duas últimas classes referem-se à responsabilidade derivada de ato ilícito ou infração da legislação tributária. A seguir trataremos especificamente de cada uma delas.

2.2 Da responsabilidade derivada de sucessão (arts. 129 a 133)

Na responsabilidade dos sucessores, os créditos tributários são sub-rogados na pessoa do adquirente, que passa a ocupar a posição do devedor originário. O art. 130 do CTN utiliza a expressão “subrogação”, vocábulo que, embora signifique “transferir direito ou encargo a alguém” ou “pôr no lugar de alguém”, “substituir”, é tomado pelo Superior Tribunal de Justiça³¹ a partir do entendimento de que o art. 130 não afasta a responsabilidade do proprietário anterior.

Segundo o Ministro Herman Benjamin, o *caput* do art. 130 deve ser interpretado juntamente com o parágrafo único, cujo efeito tem caráter meramente aditivo e integrador do terceiro adquirente sem liberação do devedor primitivo, como reforça o regime jurídico específico do instituto tributário em relação à disciplina estabelecida no Direito Civil, nos seguintes termos:

“A sub-rogação do Direito Civil é no crédito e advém do pagamento de um débito. A do Direito Tributário é no débito e decorrente do inadimplemento de obrigações anteriores, assemelhando-se a uma cessão de dívida, com todas as consequências decorrentes. Não há confundir a sub-rogação tributária com a sub-rogação civil ante a diversidade de condições e, por conseguinte, de efeitos”.³²

Com relação à morte da pessoa física, o espólio torna-se o responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão, assim como o cônjuge meeiro, até a data da partilha ou adjudicação, limitado até o valor da herança (já que ninguém herda dívida), nos termos do art. 1.997 do Código Civil (“A herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido; mas, feita a partilha, só respondem os herdeiros, cada qual em proporção da parte que na herança lhe coube”)

³¹ REsp 1.319.319/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 24/10/2013; REsp 1.087.275/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 10/12/2009

³² AgInt no REsp 1867320 / SP, Rel. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 02/10/2020;

Já a pessoa jurídica que resultar da fusão, transformação ou incorporação será responsável pelos tributos das pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. A mesma regra se aplica nos casos de extinção de pessoa jurídica quando a atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, sob a mesma ou outra razão social.

Ocupando-se, ainda, de pessoa jurídica, nas hipóteses em que houver transmissão de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e o adquirente continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social, a norma determina que responderá pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato (i) integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, ou (ii) subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Os critérios aqui narrados, a partir das regras extraídas dos arts. 129 a 133 do CTN, demonstram que o legislador optou por adotar um critério objetivo, qual seja, o adquirente de bem, fundo de comércio ou estabelecimento comercial passa a responder pelos tributos devidos, assumindo a posição de garantidor das dívidas tributárias, sendo irrelevante se tinha ou não ciência da obrigação constituída ou em fase de constituição.

A vontade do adquirente é irrelevante nesse caso, sendo certo que sua responsabilidade tributária é constituída a partir do momento em que o negócio jurídico se aperfeiçoa. A dívida fiscal, nessa hipótese, tem natureza *propter rem*, ou seja, ela segue o bem que é transmitido, seja qual for o título translativo. A responsabilidade é, em suma, automática, independente da intenção específica do transmitente e do adquirente do negócio, que não pode recusar-se em assumi-la.

2.3 Da responsabilidade de terceiro, derivada de ato ou omissão do contribuinte (sem ilicitude; art. 134)

O legislador complementar não foi feliz ao adotar o termo “responsabilidade de terceiro”, pois a expressão implica em uma tautologia, já que o responsável será sempre um terceiro.

Analisando o art. 134, observamos que os responsáveis somente serão chamados para compor o polo passivo da obrigação tributária na impossibilidade de o contribuinte cumprir a obrigação, nos atos em que aqueles intervirem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Esse raciocínio significa que o contribuinte será obrigado ao pagamento do tributo quando tiver condições financeiras de arcar com o respectivo ônus, não incidindo a norma secundária de responsabilidade, mesmo na hipótese de omissão do responsável. Exemplo disso se coloca quando o responsável não recolhe o tributo devido pelo contribuinte nas hipóteses elencadas no art. 134: se o contribuinte tem condições de arcar com o pagamento caberá exclusivamente a ele o recolhimento.

Porém, quando houver impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte, aí sim a norma secundária agirá, estabelecendo a obrigação solidária entre responsável e contribuinte. Se o contribuinte se torna posteriormente capaz de cumprir a obrigação, a norma secundária perde sua eficácia, respondendo exclusivamente o contribuinte.

Além do mais, o responsável está excluído da obrigação de recolhimento das multas sancionatórias, ficando obrigado ao pagamento do tributo e demais obrigações acessórias de caráter moratório.

2.4 Da responsabilidade de terceiro derivada de ato ilícito (art. 135)

O art. 135 atribui a responsabilidade pessoal pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social, excluindo o contribuinte do polo passivo da obrigação tributária. Essa é a

primeira diferença com relação ao art. 134, que apenas atribui obrigação ao responsável na impossibilidade de cumprimento pelo contribuinte.

Outra diferença é que o contribuinte é mantido na relação jurídica tributária, arcando solidariamente com o responsável (no caso do art. 134); já o art. 135 exclui o contribuinte da obrigação tributária, colocando o responsável no polo passivo da relação jurídica de maneira exclusiva. O responsável assume a posição do contribuinte nas hipóteses de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social.

Esse é o sentido do art. 135 do CTN, ao estabelecer a responsabilidade pessoal do terceiro. Não se pretendeu, aqui, criar outros níveis de responsabilidade, como quando, por exemplo, o art. 134 atribui ao responsável uma obrigação subsidiária. Por tratar de ato ilícito, preferiu a norma tributária excluir o contribuinte da obrigação, atribuindo-a ao responsável.

Supõe-se, por parte do responsável, uma violação às normas não tributárias (atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos), não se apontando como adequado imputar ao contribuinte a obrigação tributária, se o ato ilícito foi praticado pelo diretor da empresa, por exemplo.

Nesses casos deve a pessoa que praticou o ato responder pelo ilícito cometido. O diretor ou gerente de pessoa jurídica que praticou a conduta ilícita, sem que tenha autorização para tanto, responderá pelo ilícito, sendo o ato inclusive passível de nulidade. Ou seja, a sociedade poderá requerer a nulidade do ato que esteja em dissonância com a lei ou contrato social.

2.5 Da responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138)

A responsabilidade prevista nos arts. 136 a 138 abarca as infrações à legislação tributária. Essas infrações estão relacionadas com a prática de crimes ou contravenções. Uma vez provado que o agente agiu de forma dolosa, será responsável pessoalmente pela dívida fiscal.

Nessas situações, supõe-se que a conduta foi praticada por interesse pessoal, devendo o agente responder por ela responder, com o consequente afastamento da responsabilidade do contribuinte.

A legislação atribuiu a responsabilidade à pessoa que cometeu a infração em face do caráter subjetivo da pena: não há dúvida de que deve responder pela pena a pessoa que cometeu o crime, hipótese em que o contribuinte não pode ser chamado a responder pelos efeitos, se não foi ele quem cometeu a infração (*“nenhuma pena passará da pessoa do condenado...”* - art. 5º, inciso XLV, da CF).

2.6 A responsabilidade e seu alcance

A par desse enquadramento preliminar, a responsabilidade tributária pode ter diferentes alcances, falando-se, em suma, em responsabilização pessoal, subsidiária ou solidária.

Essa forma de ver a responsabilidade não se confunde, ressalte-se, com a categorização precedentemente analisada, visto que, em si, não é definidora do fato gerador da responsabilidade.

Seguindo a ordem das coisas, diríamos que, para se caracterizar, a responsabilidade deve se assentar em ao menos um dos fatos geradores a que nos reportamos anteriormente; isso fixado, cabe investigar, em sequência, o alcance dessa responsabilidade – quando ressurgem, aí sim, as três variáveis já mencionadas e das quais trataremos adiante.

2.7 Da responsabilidade pessoal, subsidiária ou solidária

A responsabilidade pode ser pessoal, subsidiária ou solidária em relação ao contribuinte da obrigação tributária. Será pessoal quando o terceiro passa ocupar a posição do contribuinte na obrigação, inclusive com a exclusão do último da relação jurídica tributária. É o que acontece, por exemplo, na responsabilidade por sucessão de que trata o art. 131 do CTN.

Na subsidiária, há o intercurso do benefício de ordem, ou seja, apenas na impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte é que o responsável será chamado, a exemplo do caso de venda de estabelecimento industrial quando o alienante prosseguir na exploração da atividade (art. 133, inciso II do CTN).

Com relação à solidariedade, tanto o contribuinte como a pessoa que tenha interesse comum serão acionados para responder pela obrigação, inexistindo o benefício de ordem. O Fisco poderá cobrar de ambos ou de qualquer um deles, como lhe convier.

Esse instrumento permite ao Fisco melhorar sua capacidade de arrecadação, definindo estratégias ajustadas à capacidade contributiva concretamente ostentada pelos envolvidos ou simplesmente ampliando o rol de sujeitos passivos na constituição do crédito tributário. Nesse sentido transcrevemos o art. 124:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

A solidariedade, nos termos do referido dispositivo, é dividida em de fato e de direito. A primeira mira no “interesse comum” – situação fática que, uma vez concretizada no mundo das coisas, desencadeará os efeitos da solidariedade entre as pessoas com relação à obrigação tributária, ou seja, as pessoas tornar-se-ão sujeitos passivos solidários da obrigação tributária. A segunda (“de direito”) parte do estabelecimento de outras situações definidas na legislação de cada tributo.

Exemplo típico extraído da doutrina tributária se vê quando duas ou mais pessoas figuram como adquirentes de imóvel, sendo contribuintes e solidariamente obrigadas ao recolhimento do ITBI. Se ambos são adquirentes, pela lógica, são

sujeitos passivos da obrigação tributária e configurada está a solidariedade entre os adquirentes³³.

A solidariedade tratada no art. 124 encontra assento no Capítulo IV do CTN, fração que trata de sujeição passiva. Já a responsabilidade tributária está localizada no Capítulo V. Tecnicamente, a solidariedade ali tratada não seria propriamente responsabilidade, portanto, mas sim indicativa da condição de contribuinte.

No entanto, adota-se comumente a expressão “responsabilidade solidária” para denominar a posição atribuída ao grupo de empresas que tenha praticado algum ato ilícito e por conseguinte seriam solidariamente responsáveis pelos débitos umas das outras. Utilizaremos a expressão, embora entendamos que não seja a mais adequada.

Por se tratar do tema central do nosso estudo (responsabilidade solidária), nos dedicaremos, na sequência, a esse específico ponto, abordando a interpretação do Fisco, assim especificamente nos casos ditos de “grupo econômico” e a responsabilidade tributária em relação a atos ilícitos, apresentando nossa compreensão quanto ao assunto tão controvertido.

³³ Sacha Calmon Navarro Coêlho esclarece: “O credor tem o direito de escolher e de exigir de dado devedor a dívida toda, salvo se houver benefício de ordem (*totum et totaliter*). Em Direito Tributário, têm-se dois tipos de solidariedade. O inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são coproprietários *pro indiviso* de um trato de terra. Todos são, naturalmente, codevedores solidários do imposto territorial rural (ITR). O inciso II diz respeito à solidariedade legal, instituída por lei, muitas vezes implicando pessoa que não realizou o fato gerador da obrigação. O objetivo é garantir o pagamento do tributo, unindo, pela solidariedade legalmente imposta, diversas pessoas. O parágrafo único baniu do Código Tributário Nacional o instituto civil do benefício de ordem, mediante o qual o codevedor tem o direito de requerer sejam excutidos, em primeiro lugar, os bens do chamado devedor principal; os seus bens somente serão excutidos se, para saldar a dívida, são inexistentes ou insuficientes os bens do principal devedor. Pelo sistema do CTN, o Fisco escolhe o devedor mais solvente a seu bel-prazer e conveniência. O benefício de ordem, pois, inexistente. A satisfação do crédito tributário prevalece em favor dos entes tributantes”, *in Curso de direito tributário brasileiro...cit.*, p. 452.

CAPÍTULO 3 - GRUPO ECONÔMICO E INDEVIDA ASSOCIAÇÃO À IDEIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

3.1 Introdução

A pessoa jurídica é ficção por meio do qual se atribui personalidade jurídica a um conjunto de pessoas e/ou de bens, sendo sua característica principal a autonomia em relação aos direitos e obrigações dos seus instituidores, conforme preceitua o art. 49-A³⁴ do Código Civil.

Conquanto o critério da autonomia patrimonial esteja inserido no conceito de pessoa jurídica, o art. 49-A do CC reforçou a ideia de separação dos bens da pessoa jurídica com relação a seus sócios no que tange aos riscos da atividade empresarial, como forma de estimular o empreendedorismo, conforme lição de Rubens de Mendonça Canuto e Wander Magalhães Barros³⁵.

A par desse fenômeno, em razão de uma tendência de mercado, muitas empresas passaram a formar grupos empresariais. Neste capítulo explicaremos o conceito, objetivo e características de cada espécie integrante dessa figura.

Em seguida, trataremos da indevida associação do termo “grupo econômico”, com formação lícita, com o termo “ilícito”, atrelado especificamente ao objetivo de frustrar o pagamento de tributos e de praticar simulações e outros atos fraudulentos.

³⁴Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores.

Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos.

³⁵ “Em suma, reforçou-se a regra geral de que os riscos da atividade econômica são segregados dos sócios/acionista/instituidores – pessoas naturais e até mesmo jurídicas – que empreendem lícitamente por meio da constituição de determinada pessoa jurídica. São inconfundíveis, pois, a identidade e o patrimônio da pessoa jurídica em relação aos membros que a integram”, (CANUTO NETO, Rubens de Mendonça; BARROS, Wander Magalhães. *Breves Apontamentos sobre a Possibilidade de Extensão de Responsabilidade Tributária de Contribuintes Pessoa Jurídica para as Demais Sociedades Integrantes de Grupo Econômico de Fato*, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 31).

3.2 Grupo econômico de direito e de fato

Grupo econômico é um conjunto de sociedades empresariais, sob controle político de um grupo de pessoas ou apenas uma pessoa, que atua em sincronia para lograr maior eficiência em suas atividades. A Administração Tributária, através da Instrução Normativa da Receita Federal nº 971/2009, caracterizou (no art. 494) “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”.

A formação de grupos empresariais é uma inclinação do mercado mundial, objetivando gerar ganho em escala, otimizar recursos materiais e humanos, criar sinergia entre os diversos negócios, preservando a personalidade jurídica de cada empresa e o patrimônio conforme art. 266³⁶ da Lei 6.404/1976.

Aline Della Vittoria enfatiza que a consolidação do mercado em grupos empresariais é um fenômeno econômico, com vista a maximizar resultados e garantir posição de mercado, nos seguintes termos:

“Por ser um fenômeno frequente, assim como por exercer grande influência sobre a economia mundial, o estudo da concentração empresarial – que se caracteriza pela existência de liames econômicos entre diversas sociedades empresárias com o escopo de gerar maior unidade entre estas (TOMAZETTE, 2019, p. 662) – tem se assomado de cada vez maior relevância. Assim, a fim de maximizar seus lucros e produtividade, diminuir encargos e, assim, garantir uma posição de competitividade no mercado, muitas sociedades têm se associado de diversas formas, sejam mediante fusões, incorporações, cisões constituição de *joint ventures*, formação de consórcios e, ainda, por meio de formação de grupos econômicos, de fato ou de direito (SALOMÃO FILHO, 1998, p. 229-330)”³⁷.

Os grupos econômicos são divididos em duas espécies: os grupos de direito e os de fato.

³⁶ 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

³⁷ VITTORIA, Aline Della. *Elementos Objetivos para a Responsabilização Tributária Solidária de Sociedade Integrantes do Mesmo Grupo econômico de Fato: Estudo do Art. 124, I, do CTN*, artigo publicado no livro créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...cit., p. 79-80.

Os primeiros estão tipificados na Lei 6.404/1976, mais precisamente no art. 265³⁸, que estabelece que a sociedade controladora e suas controladas podem constituir grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a reunir recursos para a realização dos respectivos objetos, participando de atividades ou empreendimentos comuns.

Maria Rita Ferragut³⁹ explica que o grupo econômico de direito é constituído por convenção arquivada na Junta Comercial e as sociedades se obrigam a combinar esforços para realização dos objetivos sociais ou para compartilhar empreendimentos e atividades em comum.

As sociedades de direito terão: (i) designação de “grupo de sociedades” ou simplesmente “grupo”; (ii) estrutura administrativa e coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas estabelecidas na convenção do grupo; (iii) a conservação de cada sociedade com personalidades e patrimônios distintos.

Leonardo Henrique de Cavalcante Carvalho e Bruno Leonardo Câmara Carrá abordam as características de grupo econômico, conforme a Lei das Sociedades Anônimas, nos seguintes termos:

“O grupo de direito, mercê das características que lhe são dadas pela Lei 6.404/76 (LSA), não possui personalidade jurídica, embora goze de designação própria, onde devem constar a palavra ‘grupo de sociedades’ ou ‘grupo’ (art. 267 e 269, I), após o devido registro de sua convenção na Junta Comercial (art. 271). A propósito, é obrigatória a inscrição para que se possa falar na sua existência jurídica, e, portanto, regular. O grupo de sociedades caracteriza-se unicamente por relações de subordinação e não de coordenação, como preconiza o art. 265, §1º da Lei das Sociedades Anônimas. Isso significa que as relações entre a sociedade controladora e a(s) sociedade(s) controlada(s) são verticais, ou de comando, em razão do controle de quotas ou acionário daquela sobre esta(s)”⁴⁰.

³⁸ 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

³⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária...cit.*, p. 212.

⁴⁰ CARVALHO, Leonardo Henrique de Cavalcante; CARRÁ, Bruno Leonardo Câmara. *Grupo Econômicos de Fato e Responsabilidade Tributária por Solidariedade: uma Análise Conglobante do*

A Lei das Sociedades Anônimas define o conceito de sociedade controlada e controladora. Controlada é a sociedade em que a controladora é titular de direitos dos sócios que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações da sociedade e poder de eleger a maioria dos administradores⁴¹. Já as sociedades controladoras são aquelas que detêm, direta ou indiretamente, participação em outra sociedade, em proporções suficientes para assegurar, às primeiras, a maioria dos votos em reuniões ou assembleias de sócios e o poder de eleger a maior parte dos administradores da controlada.

Já os grupos econômicos de fato não são formalmente vinculados mediante registro na Junta Comercial, representando em maior número que os grupos de direito, conforme entendimento de Maria Rita Ferragut⁴².

Os grupos de fatos surgem por alguma correlação societária, dentre aquelas previstas na Lei das Sociedades Anônimas, ou seja, uma sociedade tenha influência significativa na outra, sem controlá-la, ou uma das empresas seja titular de direitos de sócios sobre as outras que lhe assegure, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais.

Aline Della Vittoria aborda que:

“Na seara do direito tributário, tem interessado, especialmente, a formação de denominados grupos econômicos de fato: aqueles que, ao contrário dos grupos de direito ou holdings, não são constituídos a partir de uma convenção e nem sujeitos às formalidades previstas em lei, inexistindo um acordo sobre sua organização formal, administrativa e obrigacional. A despeito disso, são

Art. 124 do CTN. Artigo publicado no livro *créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*... cit., p. 61.

⁴¹Art. 243. (Omissis)

(...)

§ 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.

⁴²“A primeira espécie de grupo econômico de fato é aquela existente entre sociedades que estão relacionadas em decorrência da participação que uma possui no capital sociedade das outras, sem que haja, todavia, um acordo formal sobre sua organização jurídica, administrativa ou obrigacional. Por inexistir regulamentação específica, às sociedades dele integrantes deve ser conferido tratamento jurídico autônomo, como se agissem de forma isolada”, (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*...cit., p. 214).

caracterizados por arranjos entre as diversas sociedades, que podem coordenar atividades econômicas em cadeias horizontais e verticais”⁴³.

É comum o surgimento de outros grupos sem que exista qualquer relação societária entre as empresas, muito menos coincidência de sócios, ou seja, não existe relação de dependência entre elas (controladora e controlada) muito menos influência significativa (coligada).

Os grupos surgem de acordo com a peculiaridade de cada mercado ou da empresa *head* (líder) para atender uma determinada demanda do segmento em que atuam. Não há uma regra. Podemos exemplificar com uma mineradora com relação à transportadora que presta serviço exclusivo para aquela, utilizando inclusive sua logomarca na porta do caminhão. Uma indústria frigorífica de carnes bovinas que se associa a outro frigorífico suíno, explorando a mesma planta frigorífica, os mesmos serviços de transporte e a mesma rede de distribuição. Nesse caso, as empresas que possuem relação societária estão mais próximas do grupo, ao passo que a outra mais distante.

Rubens de Mendonça Canuto e Wander Magalhães Barros destacam a grande dificuldade de identificação do grupo econômico de fato, face à ausência de ato formal de reconhecimento, mas que não representa qualquer ilicitude em virtude de ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, conforme abaixo transcrito:

“Para fins de responsabilidade tributária, há grande dificuldade na identificação dos componentes dos grupos de fato, uma vez que inexistente ato formal de sua constituição. Torna-se, pois, uma tarefa difícil para o fisco identificar quais empresas efetivamente integram um grupo econômico informal. É de se destacar, no entanto, que não se está a dizer que há ilicitude na simples existência de um grupo de fato, dado que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II, da CF). Na verdade, configura-se ato ilícito o exercício da atividade empresarial de grupos de fato que operam mediante abuso de direito dessa união informal com vista à prática de fraudes e à evasão fiscal”⁴⁴.

⁴³ VITTORIA, Aline Della. *Elementos Objetivos para a Responsabilização Tributária Solidária de Sociedade Integrantes do Mesmo Grupo econômico de Fato: Estudo do Art. 124, I, do CTN*, artigo publicado no livro créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...cit., p. 80.

⁴⁴ CANUTO NETO, Rubens de Mendonça; BARROS, Wander Magalhães. *Breves Apontamentos sobre a Possibilidade de Extensão de Responsabilidade Tributária de Contribuintes Pessoa Jurídica para as*

Embora esse modelo de agrupamento societário não tenha previsão legal, não há nenhum ilícito, já que também não existe lei que proíba, sendo totalmente livre associação entre particulares, inexistindo qualquer responsabilidade tributária aplicável a esses modelos empresariais.

3.2.1 Grupo econômico de fato por relações societárias e grupo econômico de fato presumido

Maria Rita Ferragut⁴⁵ distingue em duas espécies o grupo de fato: (i) por relações societárias e, (ii) o presumido. No primeiro tipo existe uma relação societária entre as pessoas jurídicas envolvidas, sem que haja uma convenção entre elas quanto ao modo como serão tomadas as decisões. No grupo econômico de fato presumido, por sua vez, não há qualquer relação societária, existindo, no entanto, “*unicidade de controle*”.

É importante observar que não estamos tratando de simulação ou fraude. As empresas existem, com atuação independente entre si, ou seja, há o propósito negocial nas operações, porém sob um gerenciamento único. O grupo econômico de fato, não raro, é de difícil detecção, e a premissa que devemos levar em conta para identificá-lo é a comprovação da existência de controle, administração e gestão unificados entre as pessoas jurídicas, conforme se destaca no seguinte trecho da obra da professora já citada:

“Como o controle nem sempre é reconhecido pelos seus membros, faz-se necessária a construção de um conjunto probatório indiciário forte, preciso e concordante para sustentar a presunção. Tais indícios consistem, precipuamente, na identificação das seguintes situações:

Formação de quadro societário por parentes ou conhecidos próximos (e não pelas mesmas pessoas, a fim de não qualificar o grupo como sendo ‘de fato por relações societárias’);

- Identidade de administradores;
- Estrutura administrativa compartilhada;
- Identidade de logomarcas e páginas da internet;
- Fatos relatados em reclamações trabalhistas;
- Responsáveis perante as instituições financeiras.

Demais Sociedades Integrantes de Grupo Econômico de Fato, artigo publicado no livro créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...cit, p. 34.

⁴⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*...cit., p. 213-217.

Trata-se de presunção relativa passível de desconstrução no curso do processo, quando a ampla defesa for exercida. Obviamente que, de forma isolada, tais indícios são irrelevantes para a comprovação da existência de grupos econômicos. E a ausência de alguns deles é igualmente irrelevante. O *controle* é o dado decisivo, e os fatos acima descritos colaboram para o convencimento de que ele encontrava-se presente entre as pessoas jurídicas envolvidas”⁴⁶.

Repisamos: o grupo econômico (independente do modelo adotado) não é fato gerador de qualquer responsabilidade tributária. O Código Tributário Nacional estabelece expressamente os casos de responsabilidade (substituição tributária, sucessão, de terceiros e por infração). Uma vez praticado algum daqueles fatos descritos na norma de responsabilidade, há a obrigação de pagamento do tributo àquele que praticou aquele fato. Exemplo é a responsabilidade tributária por trespasse. Nesse caso, provado o trespasse, aplicar-se-á o art. 133 do CTN.

Diferentemente do direito tributário, verificamos que outros ramos do direito responsabilizam grupos econômicos objetivamente. É o que acontece, por exemplo, na legislação trabalhista, em que o art. 2º, §2º da Consolidação das Leis do Trabalho, assim estabelece:

"Art. 2º. (...)

§ 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".

Nessa hipótese fica claro que o legislador não preservou a personalidade jurídica e a autonomia patrimonial das empresas, preferindo responsabilizar solidariamente todas, sem observar quem seja o real empregador.

Já o Código Defesa do Consumidor estabeleceu a responsabilidade subsidiária das demais integrantes de grupos societários pelas obrigações estabelecidas entre a empresa e o consumidor, nos termos do art. 28, §2º:

"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

⁴⁶Ibidem, p. 216-217.

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

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

Porém, os diferentes critérios adotados por outros ramos do direito não nos autorizam a concluir que o direito tributário opera com a mesma lógica. O direito tributário estabelece a necessidade de prova da prática de alguma das hipóteses previstas no Código Tributário Nacional para que se atribua a responsabilidade.

E o ponto importante que merece destaque é que essa responsabilidade, se qualificada por prova, é independente do pertencimento do virtual responsável a um determinado grupo econômico – o grupo econômico, em si, não gera responsabilidade.

Não podemos confundir o ato de simulação, mediante a constituição de pessoas jurídicas, sem propósito negocial, para a prática de ilícito, com grupo econômico. Trata-se de situações totalmente distintas para as quais a jurisprudência não tem atentado, de modo a qualificar, comumente, as atividades ilícitas como “grupo econômico irregular” ou “grupo econômico de fato”. Discorreremos a seguir sobre o tema.

3.3 Inadequado uso da expressão “grupo econômico” associado a atividades empresariais ilícitas. Simulações e fraudes empresariais

Não podemos recusar que diversas sociedades empresariais têm se valido de simulações e fraudes, através de uma infinidade de manobras jurídicas, financeiras e contábeis, algumas delas complexas, com exclusivo intuito de se desvencilhar do pagamento de tributos⁴⁷, comportamento ordinariamente rotulado

⁴⁷ Aline Della Vittoria destaca: “Mais ainda, aproveitando-se do sigilo de determinados países e jurisdições situados no exterior, muitas sociedades têm constituído grupos econômicos com a participação de *offshore* cuja principal função é a blindagem do patrimônio da sociedade devedora e de seus sócios. Tais artimanhas societárias têm dificultado e, em alguns casos, até mesmo inviabilizado a execução da dívida ativa de sociedades que mantêm grande parte de seu patrimônio em jurisdições sediadas no exterior”, grifo da autora. *In Elementos Objetivos para a Responsabilização Tributária Solidária de Sociedade Integrantes do Mesmo Grupo econômico de Fato: Estudo do Art. 124, I, do*

com o emprego da expressão “grupo econômico irregular” ou, como em alguns casos presentes na jurisprudência, “grupo econômico de fato” ou simplesmente “grupo econômico”.

Paulo Cesar Conrado enfatiza que grupo econômico é conceito extraído do direito societário, mais precisamente do art. 265 da Lei 6.404/76, representando uma forma de convenção social, e que “... o adjetivo ‘irregular’ posto ao final da expressão tenderia a revelar um certo diferencial, providência que, entretanto, não é lá muito bem sucedida” e continua:

“Desde que se consagrou o emprego da expressão para apontar situação de evasão comissiva com participação de terceiro(s), a ideia de grupo econômico passou a ser vista como indicativa, por premissa, de ilicitude, numa relação pragmática de sinonímia que deveríamos evitar. Se o que desqualifica o expediente usado por dado conjunto empresarial é o ilícito – expressado na forma, por exemplo, de simulação (o mais comum dos casos, quando menos em nossa prática profissional) -, por que definir a situação como ‘grupo econômico irregular’, expressão juridicamente atécnica, visto que alheia ao sistema normativo desprezando conceito fixado e conhecido do direito positivo (caso de evasão por simulação, reiteremos)? Honestamente, não conseguimos enxergar essa liberdade linguística com bons olhos, por mais que tenha ela se entronizado em nossa realidade - jurisprudencial e doutrinária.”⁴⁸.

O comportamento caracterizado pelo objetivo de retardar ou impedir o acontecimento tributário, ou, de outro modo, modificar ou excluir as características que identificam o evento, com a finalidade de não pagar a quantia devida a título de tributos, de pagá-lo com redução, ou de diferir, no tempo, a prestação pecuniária, é ilícito tributário, e como tal deve ser tratado.

Juliana Furtado Costa Araujo reconhece a existência de grupos econômicos que praticam operações de sonegação fiscal, simulação, fraude e conluio com objetivo de evitar ou dificultar o recolhimento do tributo. São pessoas jurídicas que agem sob aparente legalidade e autonomia patrimonial, mas que, na realidade, utilizam-se de atos fraudulentos, “... pretendendo caracterizar um estado de evasão

CTN, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...*cit., p. 81

⁴⁸ CONRADO, Paulo Cesar. *Grupo Econômico Irregular, Simulação Empresarial e Solidariedade por Illicitude*, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...* cit., p. 264.

fiscal com a participação daqueles que compõem o grupo empresarial”⁴⁹. Entendemos que estamos diante de sociedade fictícias nesses casos.

É importante diferenciar os grupos econômicos de fato de sociedades fictícias, porque são constantes os equívocos na equiparação entre elas, o que tem provocado a aplicação incorreta da responsabilidade tributária. Nesse sentido, Maria Rita Ferragut lembra:

“Recorrentemente são considerados integrantes de um mesmo grupo econômico sociedades sobre as quais paira a acusação de inexistência de autonomia patrimonial, operacional e laboral. Nesses casos, em que a separação societária é meramente formal e a simulação da autonomia é comprovada, as sociedades juridicamente distintas são, na verdade, uma só. E justamente por isso elas não poderiam ser consideradas integrantes de um grupo econômico de fato, pois, para tanto, é necessário que se tenha *ao menos duas sociedades efetivamente existentes* e unidade de direção”⁵⁰.

Observamos que o emprego da expressão “grupo econômico” associados a atividades ilícitas causa perplexidade, principalmente por que grupo econômico remete a ideia de atividade lícita, prevista na Lei das Sociedades Anônimas.

O que parte da jurisprudência e da doutrina denomina de “grupo econômico irregular” envolve, em realidade, atividades de fraude, simulação e conluio, praticadas por empresas e empresários com o objetivo de não pagar tributos, reduzir a montante devido ou mesmo de criar mecanismos para excluir ou alterar algum critério para não incidência tributária.

Paulo Cesar Conrado evoca que o termo grupo econômico irregular é contraditório, já que os casos concretos, nos precedentes jurisprudenciais, tratam de simulações, fraudes, confusão patrimonial e abuso de direito utilizando formalmente a estrutura de grupo econômico, sem que o negócio jurídico perpetrado tenha substância jurídica, ou seja, estamos diante de ato ilícito e assim deve ser denominado, conforme abaixo:

⁴⁹ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *A Responsabilidade Tributária de Empresas que Compõem um Mesmo Grupo Econômico em Face do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018*, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...* cit., p.193.

⁵⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária...*cit., p. 218.

“Para compreender o alcance desse problema, esqueçamos um pouco a questão do crédito tributário e sua cobrança; coloquemos no lugar de quem está profissionalmente envolvido em processos de formação, organização e reorganização de negócios. Como essa pessoa faz para explicar para um candidato a empresário, sobretudo se estrangeiro, o que o direito brasileiro (nessa expressão compreendidas, destaque-se, lei e jurisprudência) entende por grupo econômico? Seguramente, esse sujeito vai contar como a lei das sociedades anônimas, entre outras, define o tema. Ao final, porém, se tiver mínima responsabilidade, advertirá seu interlocutor sobre a potencial inclusão da palavra “irregular” na expressão, providência tomada em nível jurisprudencial e que reescreve os possíveis efeitos de uma tomada de posição societária. O interlocutor de nosso agente imaginário com toda a certeza perguntaria: ‘e quando o grupo econômico, figura lícita, passa a contar com o predicativo da ilicitude?’, indagação que seguramente há de suscitar resposta assentada em exemplos como o de simulação, da fraude e do conluio, tudo de molde a nos fazer pensar: se o que define o ‘grupo econômico irregular’ são ilícitos já reconhecíveis por signos próprios, por que não usá-los? Não seria mais fácil partir da premissa de que, como ocorre com todos os negócios jurídicos, a simulação, fraude, e o conluio são, também no caso dos grupos empresariais, reprovadas pelo sistema brasileiro?”⁵¹

Inferimos que as “situações designáveis como de ‘grupo econômico irregular’ representam, no ambiente tributário, evasão comissiva de terceiro(s) – não apenas contribuinte” -, conforme explanado por Paulo Cesar Conrado⁵².

Quando observamos o que gerou a responsabilidade solidária de “grupos econômicos irregulares”, em regra, estão presentes atos de simulação e fraude empresarial. Bruno Lemos Rodrigues e Paulo Rosenblatt explicam que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem enfrentado situações de responsabilidade por fraude e, nesse passo, relacionam diversos indícios, extraídos do livro “Repertório Analítico do CARF”:

- I. confusão patrimonial contemporânea aos fatos geradores, com ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes e vinculação gerencial;
- II. grupos econômicos administrados por sócios de fato como se fossem uma única empresa, praticando conjuntamente fatos jurídicos (atuando conjuntamente no mercado);
- III. lançamentos contábeis realizados em conjunto, onde constam erros de contabilização de despesas de uma empresa como sendo de outra;
- IV. ocultação de (sic) fraudulenta dos fatos econômicos de relevância jurídico-tributária;

⁵¹ CONRADO, Paulo Cesar. *Grupo Econômico Irregular, Simulação Empresarial e Solidariedade por Ilícitude*, artigo publicado no livro créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais... cit., p. 265.

⁵² Ibidem.

V. ocultação dos verdadeiros sócios e criação e encerramento de empresas para se furtar ao pagamento de tributos (abuso de personalidade jurídica);
 VI. criação pelos sócios de empresas fantasmas, pelas quais passavam recursos para outras empresas desses sócios;
 VII. desvio de patrimônio e benefício direto do resultado da atividade econômico (sic) aos terceiros (pessoas físicas ou jurídicas);
 VIII. a atuação de pessoas fora (sic) do quadro social na empresa (interposição de pessoa que atuam sob um manto de aparente regularidade formal, conhecida como 'laranja');
 IX. simulação de sócios de direito, uso fraudulento de empresas com reorganização societária;
 X. ativos transferidos ao(s) ex-proprietário(s) por meio de contratos de locação industrial e de veículos, e arrendamentos;
 XI. compartilhamento pelo grupo econômico de instalações físicas, despesas comuns de funcionamento, participação majoritária no capital social, direção em comum com parentes e procuradores, poderes para administração geral e movimentação financeira, compartilhamento do uso de direito de propriedade de marca que identifica no mercado os produtos comercializados, e logomarca e espaços compartilhados em páginas eletrônicas e redes sociais;
 XII. movimentação bancária da sociedade contribuinte por meio de conta corrente bancária em nome de pessoa física, do que decorre poderes de gestão e de controle de fato por este da sociedade contribuinte;
 XIII. sócio de fato como titulares efetivos dos recursos movimentados;
 XIV. empréstimos obtidos ou garantidos por pessoa física em nome das empresas do grupo econômico;
 XV. desvirtuamento de contratos trabalhistas, que seriam regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho, mas substituídos por contratos cíveis com empresas terceirizadas;
 XVI. empregados reconhecem ex-sócios como sendo os proprietários reais;
 XVII. laranjas sem nenhuma expertise empresarial, que residem em imóveis muito modestos para o padrão da atividade econômica desempenhada, que não declaram ou declaravam Imposto de Renda de Pessoa Física, e que não possuem patrimônio constante da base de dados de órgãos públicos de registro"⁵³.

Os casos mencionados revelam simulações, fraudes, confusão patrimonial com nítida finalidade de ocultação de patrimônio ou sonegação fiscal. Isso se deve ao fato de que, embora cada sociedade possua personalidade jurídica e patrimônio individualizado, o que se verifica é a utilização fraudulenta ou simulada de um grupo econômico, voltado para a prática de atos ilícitos (esvaziamento patrimonial, dissolução irregular, blindagem de bens e sonegação fiscal).

De outra parte, o Fisco, ao tentar emplacar a ideia de "grupo econômico irregular", pretende atingir o patrimônio daquele que se acha acobertado pelo véu da autonomia empresarial. Aparentemente, o que planeja o Fisco é reconhecer que os

⁵³RODRIGUES, Bruno Lemos; ROSENBLATT, Paulo. *O Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica nos Grupos Econômicos de Fato ou na Sucessão Empresarial em Fraude à Lei ou Abuso de Direito*, texto publicado no livro créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...cit., p. 336.

atos societários formais não podem prevalecer sobre a realidade fática e que sociedades empresárias criadas possuem o objetivo de praticar atos ilícitos, inexistindo qualquer autonomia patrimonial, o que nos levaria a uma única empresa, conforme entendimento de Juliana Furtado Costa Araujo⁵⁴.

Essa ideia reforça nosso pensamento de que não estamos falando de grupo econômico, mas sim de uma empresa que, utilizando-se de outras pessoas jurídicas, tenta se acobertar com o manto da autonomia patrimonial para a prática de atos ilícitos (simulação, fraude, dolo, etc.), evitando que o seu patrimônio seja atingido e, assim, consiga sonegar tributos, postergar ou diferir seu pagamento ou mesmo diminuir a sua base de cálculo.

Postas essas ideias, podemos ingressar com algum conforto – e assim faremos no capítulo seguinte – na questão da responsabilidade solidária por interesse comum no fato gerador, assunto que tem provocado acalorado debate no contexto aqui revelado (dos grupos econômicos).

⁵⁴“Quando várias empresas se reúnem aparentando manter existência autônoma, embora, na verdade, com atuação que as leva a ocultar ou mesmo distorcer a ocorrência do fato jurídico tributário, não estaremos diante de um verdadeiro grupo econômico. O que teremos é uma única sociedade, com atuação mascarada pela existência de outras empresas, cujo objetivo é a blindagem patrimonial e, ao final, o não pagamento do tributo.

Nesse específico caso, em que há fraude, formalmente não é possível afirmar que houve realização conjunta do fato jurídico tributário por aquelas empresas que compõem o grupo, até porque é essa situação que se procura ocultar.

Porém, sendo produzidas provas que demonstrem que o que se tem é única sociedade agindo em nome das demais e as englobando, haveria a realização do fato jurídico tributário de forma conjunta por todas as empresas do grupo, pois ao final teríamos uma empresa única, passando-se por várias”, (ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. Texto publicado no livro *Contraponto jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 1233-1234).

CAPÍTULO 4 - A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PARECER NORMATIVO COSIT 4/2018

4.1 Introdução do “problema”

O tema da responsabilidade solidária desperta, há tempos, diversas discussões no Poder Judiciário, sobretudo quanto à extensão de sua aplicação.

Focalizados no ambiente federal, constatamos que a Procuradoria faz uso constante do art. 124 do CTN para requerer o redirecionamento de seus executivos fiscais com a inclusão de outras pessoas no polo passivo que passam a figurar como executadas.

Em outros casos, quando não é possível aplicar a regra da responsabilidade tributária, a Fazenda pode lançar mão da noção de responsabilidade patrimonial, fundada no art. 50 do Código Civil, que traz as hipóteses em que o juiz pode desconsiderar a personalidade jurídica. Nessa situação, “é possível que a responsabilidade patrimonial se apresente sem ter por fundamento a sujeição passiva”, conforme entendimento de Juliana Furtado Costa Araujo⁵⁵.

Em nosso corte, não fixamos como propósito o exame da responsabilidade patrimonial, tomados que estamos pela questão: há solidariedade tributária quando empresas se associam para prática de atos ilícitos?

⁵⁵ “Isso tipicamente ocorre quando se fala em desconsideração de personalidade jurídica, em que a ausência de legitimidade passiva não impede que o patrimônio daquele que age com abuso de personalidade responda pelo pagamento do tributo além daqueles sujeitos que ocupam o polo passivo da relação jurídica obrigacional.

Tudo isso foi dito para chegarmos à seguinte conclusão: as empresas que compõem grupo econômico podem ser responsabilizadas pelo pagamento de tributos de pessoas distintas a elas porque há identificação de que são responsáveis tributários nos termos do artigo 124, I, do CTN, com inclusão no polo passivo do feito executivo ocorrendo por ato do juiz ao autorizar o redirecionamento. Na impossibilidade de utilização do CTN, é possível a desconsideração de personalidade jurídica nos termos do artigo 50 do Código Civil, sendo a responsabilização por meio de incidente próprio previsto nos artigos 133 a 137 do CPC/15”, (ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. Texto publicado no livro *Contraponto jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito...*cit, p. 1231).

Na sequência, vamos nos debruçar sobre o que seja “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, avaliando se nesse conceito estão contemplados os atos ilícitos, a exemplo dos atos de simulação na constituição meramente formal de grupos econômicos, sem que haja qualquer objetivo negocial, ou mesmo confusão patrimonial entre pessoas jurídicas com a finalidade de tornar-se insolvente.

Essa perspectiva se vê bem presente no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4, de 10 de dezembro de 2018, que desperta críticas e acirra o debate entre as 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, órgãos com posições divergentes.

Herta Rani Teles Santos e José Péricles de Sousa⁵⁶ esclarecem que entre os anos de 2018 a 2020, as Turmas da Seção de Direito Público puderam examinar casos e alcançaram três vertentes distintas de julgamento:

- (i) decisões que retornam os autos ao Tribunal de origem, para melhor explicitação de algum ponto;
- (ii) decisões que não admitem o recurso especial, sob o fundamento da Súmula 7/STJ: “a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”;
- (iii) decisões de mérito, inclusive verificando a necessidade ou não de instauração de Incidentes de Desconsideração de Personalidade Jurídica (IDPJ).

Os autores relacionam como exemplo de retorno à origem a decisão monocrática da Ministra Assusete Magalhães, no Recurso Especial nº 1.827.072/SE (publicada em 3.2.2020).

Já a decisão monocrática da Ministra Regina Helena Costa, no Recurso Especial nº 1.853.934/SC, entendeu que a discussão envolvendo o redirecionamento

⁵⁶ SANTOS, Herta Rani Teles; SOUSA, José Péricles de. *O Art. 124 do Código Tributário Nacional na Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: Definições e Perspectivas*, texto publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...cit.*, p. 16.

em sede de execução fiscal importaria no revolvimento de matéria fato-probatória, o que esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

E, por último, traz a decisão do Ministro Gurgel de Faria, no Recurso Especial nº 1.775.269/PR, da Primeira Turma (publicada em 1.3.2019), segundo a qual os casos de pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento ou que não se enquadra nas hipóteses de responsabilidade tributária, dependem de comprovação do desvio de finalidade ou confusão patrimonial, mediante a instauração de incidente de desconconsideração de personalidade jurídica.

Já a Segunda Turma firmou entendimento quanto à incompatibilidade entre o regime do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções Fiscais, não havendo espaço para instauração do incidente de desconconsideração de personalidade jurídica (conforme AgIn no REsp 1.759.512/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 15.10.2019 e publicado em 18.10.2019).

O leque de decisões do Superior Tribunal de Justiça, pelo que se infere, demonstra o quanto o tema é controvertido, inexistindo uniformidade de entendimento quanto à extensão do conceito de “interesse comum”, se contempla ou não os atos ilícitos praticados por pessoas jurídicas, e, por fim, se é compatível ou não, nas situações abordadas, com o incidente de desconconsideração de personalidade jurídica.

Apresentaremos a seguir os argumentos defendidos pelo Fisco e, na sequência, nossa percepção a respeito da extensão que pode ser conferida na aplicação da responsabilidade solidária nas hipóteses de prática de ato ilícito entre pessoas jurídicas.

4.2 Interpretação do Fisco quanto à aplicação do art. 124, I do CTN. Conceito de “interesse comum” criado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB 4/2018

A par das questões nele levantadas, o Parecer Normativo 4/2018 interpreta a solidariedade no sentido de que deve ser aplicada às empresas do grupo econômico que tenham participado da prática de atos ilícitos, ensejando, assim, sua responsabilização solidária. Nesse sentido merece destaque a ementa do Parecer:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

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

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.”

O Parecer está fundamentado no sentido de que o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

O grande argumento utilizado pelos que defendem a aplicação da solidariedade tributária é que não se mostra razoável que o nosso atual ordenamento possa conceber que negócios jurídicos simulados ou fraudulentos, com objetivos de postergar, sonegar ou frustrar a execução de créditos tributários, através de estruturação de grupos econômicos apenas no papel, sem qualquer propósito negocial, mediante abuso de forma e desvio de finalidade, em flagrante violação a função social da propriedade, não sejam responsabilizados, o que gera um forte golpe para a ideia de “custos comunitários”, legitima a ideia de evasão fiscal e o sentimento de impunidade⁵⁷. Nesse sentido:

“De fato, existe um inegável desvalor ético-jurídico a essas condutas, diante da frustração de um dever fundamental imposto a toda a coletividade, dever esse diretamente conectado com a própria razão de ser da vivência em comunidade nos termos dos objetivos fundamentais de nossa república. Sendo assim, revela-se imperioso que o ordenamento jurídico responda à altura da ilicitude de tais atos, no caso, mediante a cominação da responsabilidade tributária a quem se encontra envolvido nessas situações fraudulentas.

(...)

Nesse caminhar, a exemplo do que já decidido pelo STJ em diversas oportunidades, quando constatada a presença de ‘práticas comuns’ – consideradas aquelas destinadas ao cometimento de fraudes e abusos de toda ordem, inclusive com desvio de finalidade – e ‘confusão patrimonial’, tudo com o objetivo de frustrar a satisfação dos créditos tributários, tendo em mente a força normativa exercida pelo princípio da função social da empresa, que alberga a concorrência harmoniosa dos interesses de seus proprietários com os constitucionalmente reconhecidos como legítimos em uma dada comunidade – no ponto traduzidos pelo dever fundamental de pagar tributos e ideia de solidariedade social que lhe embasa -, mostra-se necessário reconstruir o sentido deôntico do conceito indeterminado do interesse comum previsto no **art. 124, inciso I, do CTN**, para reconhecer a **responsabilidade tributária** dos grupos econômicos de fato irregulares”⁵⁸ (destaque dos autores)

José André Wanderley Dantas de Oliveira publicou interessante estudo⁵⁹ com relação ao alcance da expressão “interesse comum” como determinante do

⁵⁷ ROICHMAN, Carlos Barreto Campello; FURTADO, Leonardo Quintas; AVELINO, Murilo Teixeira; SILVA, Thiago Moreira da Silva. *Função Social da Propriedade e Grupos Econômicos de Fato Irregulares: Responsabilidades Tributárias e Patrimonial e Aplicação do IDPJ na Execução Fiscal do Crédito Tributário*, ensaio publicado no livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...cit.*, p. 309-310.

⁵⁸ Idem, p. 310-311.

⁵⁹ OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. *O Art. 124, I, do CTN, à Luz do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018: Análise e Reflexões*, artigo publicado no livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...cit.*, p. 149-187.

instituto da solidariedade constante no art. 124, I do CTN. O autor pontua que numa situação fática o termo (“interesse comum”) pode assumir diversas categorizações: interesses contrapostos, coincidentes e comuns. Exemplifica com um contrato de compra e venda, em que o vendedor tem interesse em vender e o comprador, obter o bem. Todas as partes mantêm interesses coincidentes (que é fazer o negócio jurídico, em sentido amplo), porém em sentido contrapostos (um quer vender e outro comprar). Havendo diversos vendedores, o interesse entre eles é comum (todos querem vender). A mesma operação pode manifestar todos os interesses concomitantemente⁶⁰.

O autor ainda ressalta que o conceito de interesse comum é aplicável ao contribuinte como também a terceiros que de alguma forma possuem uma relação ativa com aquele. E defende, ainda, a existência de uma responsabilidade solidária autônoma a terceiros, desde que a Autoridade Fiscal constate uma relação ativa com o fato jurídico tributário ou atos que visem sua manipulação ou ocultação, na linha do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018. Eis suas palavras:

“Por óbvio, um ‘terceiro’ participar ativamente de uma relação, significa que esse ‘agente ativo’ empreende dinamicamente esforços com a intenção de alcançar um objetivo. Evidentemente, esse terceiro (agente ativo) deverá ter interesse no fato ou nessa relação jurídica vinculada ao fato gerador do

⁶⁰ “... facilmente identificamos que numa situação fática, considerando o mesmo objeto, do ponto de vista de uma relação jurídica, diversas modalidades de interesse podem se manifestar entre os sujeitos envolvidos. Em um exemplo bem didático, vejamos: Em um contrato de compra e venda, vendedor e comprador têm interesse no objeto negociado; porém contrapostos, pois têm necessidades opostas. O primeiro quer vender e o segundo, comprar. Contudo, são interesses coincidentes, no sentido de que ocupando polos distintos da relação jurídica estabelecida no contrato, ambos, convergentemente, querem a realização do negócio: Um quer vender, o outro comprar. Se imaginarmos que no polo vendedor, o objeto negociado pertence a três pessoas (coproprietários); então, para estas o interesse de vender é comum e há entre elas uma força que as une solidariamente, formando o nexo da consciência de grupo, que é o interesse comum em vender.

No mundo tributário podemos imaginar um exemplo de fácil compreensão. Suponhamos uma simples operação mercantil, naturalmente sujeita à incidência de ICMS. Nela, contratualmente, do ponto de vista jurídico, vendedor e comprador possuem interesse contrapostos, contudo, interesses coincidentes para que o negócio jurídico se efetive; mas essa vontade não determina entre eles uma consciência de grupo, uma união, uma solidariedade entre as partes; e, mesmo considerando a posição ocupada por cada um deles (comprador/vendedor), é racional aceitar que ambos buscam a maximização de seus interesses econômicos. Mas isso, em hipótese alguma, demonstra a existência de solidariedade nas posições opostas contratantes. Por sua vez, haverá sim ‘interesse comum’ entre as pessoas que ocupam o mesmo polo do fato jurídico tributário. É dizer, quando ‘mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal’; então, constatamos que se materializa a hipótese legal do art. 124, I do CTN; e destarte, se confirma a presunção de que todos os integrantes do polo passivo da obrigação tributária, tenham igualmente concorrido para a realização do fato jurídico tributário. Conclusão: o concurso de contribuintes é requisito necessário; portanto, exigência, na consumação daquele fato”, (idem, p. 156-157).

tributo. Portanto, se esse interesse é convergente com o interesse daqueles que já ocupam o polo passivo formalmente, ou seja, os contribuintes conhecidos; e, há entre o terceiro e os contribuintes formais uma força que os une solidariamente, forma-se então, o nexó de consciência de grupo, que é o 'interesse comum' na consecução dos objetivos conjuntamente planejados e executados.

Assim, se o terceiro participou ativa, consciente e conjuntamente da realização do fato gerador do tributo, tendo como ele o interesse comum dos efeitos decorrentes dessa relação jurídica; esse interesse comum é, justamente, o cravado no art. 124, I, do CTN, o qual coloca no polo passivo da obrigação tributária, pessoas que ativamente realizaram de forma pessoal e direta o fato jurídico tributário; portanto, esse terceiro, em verdade, é contribuinte; e, não, responsável. Ressalte-se.

Rebatemos a doutrina clássica que afirma que a solidariedade supõe uma pluralidade de devedores conhecidos, reais e genuínos. E de pronto registramos: o terceiro não é fictício. Ele é real. Numa relação ativa (*com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam*) o terceiro empreendeu esforços de forma direta, conjunta e consciente para a realização do fato gerador; apenas, ficou conhecido, posteriormente, quando o véu da ilicitude caiu e simultaneamente se deu a revelação dele, que agora, com a sua apresentação ao mundo exterior, tornou-se conhecido e real", (destaque do autor)⁶¹.

O autor adverte, por outro lado, que o terceiro não é um novo responsável incluído por solidariedade no polo passivo da obrigação tributária, tendo em vista que não podemos interpretar o instituto como forma de inclusão de terceiros no polo passivo da relação jurídica tributária: o terceiro, na sua visão, sempre ocupou espaço no polo passivo, na qualidade de contribuinte, mas, em momento anterior, não era conhecido e, somente quando retirado o manto da ilicitude, passou a sê-lo.

Esse argumento reforça a linha de raciocínio do Parecer, segundo o qual não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

Seguindo na tese dos que defendem a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN, o Parecer acrescenta, ainda, que "...além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ('grupo econômico irregular'); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes,

⁶¹ Idem, p. 166-167.

notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo)”.

Juliana Furtado Costa Araujo, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro⁶² depreendem que a expressão “interesse comum” é vaga, podendo abranger confusão patrimonial, abuso de direito, evasão fiscal:

“Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão ‘interesse comum’ é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios – como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; ‘interesse comum’, nesse contexto, poderia decorrer (i) da ‘identidade de controle na condução dos negócios’ (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado ‘grupo de fato’), (ii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos)”⁶³.

Fernando Ferreira Rebelo de Andrade defende a ideia de que a obrigação tributária pode decorrer tanto de situações lícitas como de circunstâncias ilícitas, pela prática de atos infracionais. Havendo prova (nexo de causalidade) de que as empresas participaram da prática de atos ilícitos, ou, de alguma forma, contribuíram para o “estado de incobrabilidade” do crédito, restará caracterizada a solidariedade. Confira-se:

“Essa participação conjunta no fato gerador da obrigação tributária pode ocorrer em situações lícitas, mas também pode ocorrer em circunstâncias ilícitas – quando, então, se exterioriza o interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, pelo cometimento conjunto da infração.

Quando se trata de atos ilícitos, o interesse comum se exterioriza pela participação conjunta das sociedades integrantes de grupos econômicos na prática de atos infracionais. Por força desses ilícitos praticados em conjunto, as sociedades envolvidas no cometimento da infração passam a ocupar o mesmo polo da relação obrigacional instaurada com o sujeito ativo da obrigação tributária, compartilhando deveres e direitos iguais ou semelhantes.

No plano hipotético, poderíamos citar, como exemplo, o caso de uma empresa comercial e de uma prestadora de serviços de transporte que integrassem um mesmo grupo econômico e se reunissem para, em conjunto, simular a realização de operação mercantil interestadual, sujeita a alíquotas

⁶²ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. 1ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 173.

⁶³Ibidem

inferiores às aplicadas às operações internas, e desviassem as mercadorias para comercialização dentro do seu estado de origem.

Nessa situação hipotética, é evidente que as duas empresas responderiam solidariamente pelo ICMS devido ao estado de origem, não pelo fato de integrarem o mesmo grupo econômico, mas sim por terem interesse comum, nos termos do art. 124, I, do CTN, caracterizado pela prática conjunta de um ato ilícito e simulado.

De todo modo, a imposição de **responsabilidade tributária solidária** a participantes de grupos econômicos em razão da prática de atos ilícitos **depende**, em todo e qualquer caso, da demonstração, pelas autoridades fiscais ou fazendárias, de **nexo de causalidade** entre a infração praticada e (i) a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou (ii) o surgimento de um *estado de incobrabilidade* do respectivo crédito” (destaque do autor)⁶⁴.

Esse entendimento está, em certa medida, amparado no julgamento da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, expresso nos Edcl no AgRg no REsp nº 1.511.682/PE, Rel. Min. Herman Benjamin, publicado no DJ 8.11.2016. Nessa oportunidade, a 2ª Turma reconheceu a existência de confusão patrimonial, pelo fato de haver entre as sociedades evidente identidade de endereços de sede e filiais, objeto social, denominação social, quadro societário, contador e contabilidade, firmando tese de que existe responsabilidade solidária de pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico de empresas devedoras quando existe separação societária apenas formal e as pessoas jurídicas do grupo são usadas para blindar o patrimônio dos sócios em comum⁶⁵.

⁶⁴ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de . *O Interesse Comum pelo Art. 124, I, do CTN, como Parâmetro Jurídico Fundamental à Responsabilização Tributária de Pessoas Jurídicas Integrantes de Grupos Econômicos*, artigo extraído do livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...* cit., p. 141-142.

⁶⁵ Ementa:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC CONFIGURADA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 124 E 174 CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7 DO STJ.

1. Os Embargos de Declaração merecem prosperar, uma vez que presentes um dos vícios listados no art. 535 do CPC. Na hipótese dos autos, o acórdão embargado não analisou a tese apresentada pela ora embargante. Dessa forma, presente o vício da omissão.

2. No caso dos autos, o Tribunal de origem assentou que: não merece reproche a conclusão do juízo a quo no que tange à responsabilização solidária de pessoas físicas (por meio da desconsideração da personalidade jurídica) e jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico de empresas devedoras, quando existe separação societária apenas formal e pessoas jurídicas do grupo são usadas para blindar o patrimônio dos sócios em comum, como é o caso das excipientes, e de outras empresas do grupo.”

3. O Superior Tribunal de Justiça entende que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial.

4. O Tribunal ordinário entendeu pela responsabilidade solidária da empresa não pela simples circunstância de a sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico do sujeito passivo originário. Antes, reconheceu a existência de confusão patrimonial, considerando haver entre

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) defende também a aplicação de responsabilidade solidária em procedimento de fiscalização, quando o grupo econômico interpõe “sócios laranjas” para constituição de empresa que, em realidade, opera no interesse de outras empresas e que ambas as pessoas jurídicas atuam em associação, por se tratar de evidente operação de simulação, à medida que não haveria diversidade efetiva de pessoas jurídicas, mas sim um único grupo econômico praticando o fato jurídico tributário (acórdão nº 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli).

Juliana Furtado Costa Araújo leciona que quando várias empresas se reúnem aparentando manter existência autônoma, com atuação que as leva a ocultar ou mesmo distorcer a ocorrência do fato jurídico tributário, trata-se, em realidade, de uma única sociedade, cuja finalidade é o não pagamento de tributo e a blindagem patrimonial. Destacamos:

“Como bem ressaltado anteriormente, o interesse comum estaria caracterizado pela atuação conjunta com objetivos ilícitos de forma a evitar o pagamento do tributo. Importante que reste caracterizado que o fato jurídico tributário foi realizado por todos aqueles que estão sendo responsabilizados. Em julgados mais recentes, ainda que o STJ não aprecie os recursos apresentados por entender que esbarra em questão probatória, acaba por confirmar o entendimento dos Tribunais de piso que identificam interesse comum quando há comprovação de atuação fraudulenta que implica a responsabilização de todas as sociedades componentes do grupo como se fossem uma única sociedade, o que de fato o são”⁶⁶.

Segundo o Parecer, os compromissos entre particulares relativamente à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostos à Fazenda Pública (art. 123 do CTN), ou seja, atos constitutivos de pessoas jurídicas que não refletem a essência dos negócios, criadas apenas no papel, não podem ser óbice à

as sociedades evidente identidade de endereços de sede e filiais, objeto social, denominação social, quadro societário, contador e contabilidade.

5. As questões foram decididas com base no suporte fático-probatório dos autos, de modo que a conclusão em forma diversa é inviável no âmbito do Recurso Especial, ante o óbice da Súmula 7 do STJ.

6. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos integrativos.” (negritamos)

⁶⁶ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. Texto publicado no livro *Contraponto jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito...*cit, p. 1233-1234.

responsabilização tributária solidária. A dedução da Receita Federal é, pois, de que os grupos irregulares são criados normalmente com o objetivo de esconder o patrimônio dos credores, sonegar tributos e ocultar os reais sócios do negócio.

Assevera que alguns desses atos são praticados antes da ocorrência do fato gerador, o que denomina de “planejamento tributário abusivo” e que seria uma variável do cometimento do ato simulado. A ideia vem expressa nos seguintes termos:

“O planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo. A personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único, e 154 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil. Ora, nem o objetivo de obter lucro essa pessoa jurídica tem, pois esta apenas serve como meio para uma economia ilegítima para pagamento de tributo, contrariando o já mencionado princípio da capacidade contributiva. E daí se verifica a comunhão do interesse comum de todas elas, as quais não deixam de compor a modalidade de grupo econômico irregular.”

São citadas, no Parecer, algumas operações que, exemplificativamente, configurariam planejamento tributário abusivo, assim oficiando às operações estruturadas em sequência, às realizadas com uso de sociedades-veículo e às que têm por objetivo o deslocamento da base tributável.

Para Juliana Furtado Costa Araújo haverá uma relação jurídica vinculada ao fato gerador, sempre que aquela esteja no campo da ilicitude, isto é, sempre que possível contemplar na interpretação do que seja “interesse comum” os atos ilícitos perpetrados por pessoas jurídicas que, formalmente, criam outras pessoas jurídicas, em flagrante simulação ou fraude, com intuito de cometerem evasão comissiva de tributos. Para tanto, deve ser demonstrado o nexo causal entre a atuação das pessoas jurídicas e a prática do ato ilícito, conforme assim aponta:

“O que defendemos é a possibilidade de alargarmos a interpretação que até então se confere ao interesse comum quando estivermos diante de uma atuação indicativa de fraude de duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas. O interesse comum está presente na realização conjunta do fato jurídico tributário bem como na relação jurídica vinculada ao fato, sendo que esta se apresenta no campo da ilicitude.

Necessariamente deve ser demonstrado o nexo causal entre a atuação conjunta de terceiro e do contribuinte na realização do ato ilícito que, ao fim, é o que enseja a aplicação dos estritos termos do artigo 124, I do CTN⁶⁷.

O Parecer defende que a responsabilidade solidária em relação ao abuso de personalidade jurídica é muito semelhante à desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, embora com esta não se confunda, por se tratar de interesse público e deve ser vista em conjunto com as formalidades do direito tributário.

Inferre, assim, que “grupo econômico irregular nada mais é que uma única sociedade com atuação mascarada pela existência de outras empresas, cujo objetivo é a blindagem patrimonial e, ao final, o não pagamento do tributo”⁶⁸.

4.3 Conceito de “interesse comum” no Código Tributário Nacional

O Código Civil estabelece que há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um devedor (art. 267) e o credor tem o direito de exigir e receber de um ou de alguns dos devedores a dívida comum (art. 275). No Direito Privado a norma jurídica estabelece a possibilidade de existir mais de um credor no polo ativo ou mais de um devedor no polo passivo da relação jurídica obrigacional, podendo aquele exigir toda obrigação, ou estando este obrigado a cumpri-la integralmente.

“No direito tributário, o instituto da solidariedade é um expediente jurídico eficaz para atender à comodidade administrativa do Estado, na procura da satisfação dos seus direitos”⁶⁹. Notamos, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, que o autor se refere à solidariedade passiva, em que cada um dos devedores está obrigado a cumprir com a obrigação integralmente sozinho. Esta é a solidariedade que interessa na seara tributária. O Código Tributário Nacional⁷⁰ emprega dois parâmetros para

⁶⁷ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *A Responsabilidade Tributária de Empresas que Compõem um Mesmo Grupo Econômico em Face do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018*, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...* cit., p.197.

⁶⁸ idem, p. 198.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário...*cit., p. 346.

⁷⁰ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

estipular a solidariedade passiva: (i) interesse comum na situação que constitua o fato gerador e (ii) a designação expressa em lei.

Destacamos que o Estado poderá demandar um devedor ou todos os devedores, inexistindo qualquer hierarquia entre eles, de modo que o pagamento feito por um a todos aproveita, bem como os efeitos da prescrição serão aplicados a todos (art. 125 do CTN). Outrossim, eventual remissão ou isenção concedida será estendida a todos, ressalvada a hipótese de ser outorgada em função das características pessoais do devedor, conforme lição de Maria Rita Ferragut⁷¹.

A solidariedade é corrente em diversos ramos do direito e decorre da lógica de, em certas situações, sujeitos de direito praticam atos que, por força da lei ou de contrato, geram dever comum de cumprir com o objeto da relação jurídica constituída. Esse é o sentido do art. 124, inciso I do CTN, que cria a ideia de obrigação solidária⁷² entre pessoas (sujeitos passivos) que, de alguma forma, tenham interesse comum no fato jurídico tributário, ou seja, há solidariedade quando na constituição da

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

⁷¹ “Demandado isoladamente, ao devedor não assiste o direito de pagar apenas sua fração da dívida, nem de querer obrigar que os codevedores paguem ao credor a parte que compete a cada um. Disso resulta que a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem (parágrafo único do art. 124 do CTN). O credor poderá escolher o devedor que desejar, ou mesmo todos, para o cumprimento da obrigação, acionando-os em litisconsórcio ou isoladamente, e sem que perca a prerrogativa de demandar contra os demais, caso não consiga receber o valor daquele contra quem interpôs eventual ação.

Além disso, na solidariedade tributária, o pagamento efetuado por um aproveita a todos os demais, a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados gera efeitos comuns, e a isenção ou remissão de crédito exonera a todos os obrigados quando não for pessoal (art. 125 do CTN)”, (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária...*cit. p. 50).

⁷² Mary Elbe Queiroz e Antonio Carlos F. de Souza esclarecem o objetivo do art. 124 do CTN no Anteprojeto do CTN, nos seguintes termos:

“A matriz do art. 124 do Código Tributário Nacional pode ser identificada no art. 159 Anteprojeto do CTN (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 304) elaborado por Rubens Gomes de Sousa. Naquele esboço legislativo, o autor procurou retratar hipótese de solidariedade decorrente da coparticipação de pessoas jurídicas e naturais no aspecto fático ou jurídico da relação ensejadora da instauração do vínculo obrigacional tributário.

Em outras palavras, o dispositivo buscava retratar a possibilidade jurídica de haver uma pluralidade de contribuintes (sujeição passiva direta) em virtude de expressa disposição legal ou contexto fático relacionado ao fato gerador (o polêmico ‘interesse comum’), trecho extraído do ensaio *Alcance da Solidariedade Prevista no Art. 124, Inciso II, do CTN*, publicado no livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...*cit., p. 277.

obrigação tributária concorre mais de uma pessoa com interesse comum. Paulo de Barros Carvalho destaca, a propósito:

“O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para identificação do nexos que se estabelece entre os devedores da prestação pecuniária. Basta refletirmos na hipótese do imposto que onera as transmissões imobiliárias. No Estado de São Paulo, a lei indica o comprador como sujeito passivo do gravame. Entretanto, quer ele quer o vendedor estão diretamente ligados à efetivação do negócio, havendo indiscutível interesse comum. Numa operação relativa à circulação de mercadoria, ninguém afirmaria inexistir convergência de interesses, unindo comerciante e adquirente, para a comercialização do fato, se bem que o sujeito passivo seja aquele primeiro. Da mesma forma, nas prestações de serviços, tanto o prestador quanto o tomador do serviço têm interesse comum no evento, e nem por isso o sujeito passivo deixar de ser o prestador”⁷³.

Nesse ponto, vale destacar que o interesse a que nos referimos não pode ser contraposto, devendo estar do mesmo lado da obrigação. Exemplo disso recai sobre o caso do ISS incidente sobre a prestação de serviços: há uma relação entre tomador e prestador de serviço, porém os interesses são contrapostos. Não há solidariedade nesse caso. Ocorre que a legislação tributária pode atribuir a responsabilidade, via substituição tributária, pela retenção do imposto ao tomador de serviço (art. 128, CTN), tendo em vista que o tomador está vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação.

Não podemos confundir, entretanto, a aplicação do art. 128, que trata da responsabilidade por substituição, com a aplicação do art. 124, que trata da solidariedade tributária. No primeiro caso, estamos diante da responsabilidade que a lei atribui à terceira pessoa, vinculada ao fato jurídico tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a em caráter supletivo. Não existe entre eles interesse comum. Já o art. 124 trata da solidariedade decorrente do interesse comum entre pessoas na situação que constitua o fato jurídico tributário⁷⁴.

⁷³CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário...cit.*, p. 346-347.

⁷⁴ “A análise firmada até aqui permitiu a construção de algumas conclusões sobre o art. 124 do Código Tributário Nacional. A primeira é a de que, ao menos na sua gênese, o dispositivo tinha por escopo tutelar casos de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica tributária, estabelecendo mais de um sujeito passivo (pessoas jurídicas ou naturais). Com isso, o ‘interesse comum’ passou a ser critério fático e o inciso II (pessoas expressamente designadas pela lei) passou a descrever a possibilidade de existência de outras situações definidas na legislação de cada tributo”. QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. *Alcance da Solidariedade Prevista no Art.*

Entendemos que a solidariedade será atribuída a pessoa que, juntamente com outra, tenha praticado ato lícito que resulte na constituição do fato jurídico tributário.

Essa conclusão parece-nos lógica, decorrendo não apenas do sistema jurídico de direito privado, como também das normas de direito tributário. Se o sujeito pratica em conjunto com outra pessoa o fato jurídico tributário, a ele também deve ser atribuída a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Paulo de Barros Carvalho expõe que não é qualquer “interesse comum” capaz de gerar o vínculo de solidariedade, sendo certo que a redação empregada pelo art. 124, inciso I, é precária. O critério adotado, por conseguinte, não se aplica para situações em que haja bilateralidade no fato tributado, ou para situações em que as pessoas estejam em posições contrapostas, com objetivos contrastantes⁷⁵.

O fato de duas ou mais pessoas terem interesse no negócio não leva a conclusão que estamos diante de um interesse comum. Quando falamos de comprador e vendedor, por exemplo, os interesses são contrapostos – um quer vender, outro, comprar. Porém, se estivermos, de um lado, diante de diversos compradores haverá, nesta hipótese, interesse comum entre aqueles que figuram nessa posição. A solidariedade gera os mesmos direitos e obrigações para todas as pessoas que integram aquele polo da relação obrigacional.

124, Inciso II, do CTN, publicado no livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...* cit., p. 287.

⁷⁵ “Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que algum *interesse comum* dos participantes no acontecimento factual na 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 consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se apenas entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo 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 forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador”, (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário...*cit., p. 347).

A mudança em algum direito para uma pessoa implica também alteração para as demais pessoas. É nesse sentido que falamos em interesse comum, conforme trecho que destacamos de Maria Rita Ferragut⁷⁶:

“Nesse sentido, é preciso que todos os devedores compartilhem a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (principal ou acessória, nos termos do art. 113 do CTN), de forma que o interesse decorra de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse. Com isso, a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. Nessas situações, o interesse é conjunto, convergente, conforme abaixo exemplificado:

COINCIDENTES COMPRADOR E VENDEDOR	COMUNS COMPRADORES	COMUNS VENDEDORES
Realizar o negócio	Receber o bem	Receber o pagamento
	Pagar o preço	Entregar o bem

Considerando que o termo “interesse comum” é vago, encontramos nos negócios jurídicos diversos interesses convergentes entre as partes envolvidas, fornecedores de produtos e serviços, terceiros e o próprio Fisco, que poderiam ser levados a esse conceito.

Tomemos cuidado, porém: todos têm interesse no negócio. Tratando-se de uma produção de safra agrícola, por exemplo, o agricultor que está colhendo, a instituição financeira que financiou a produção, os fornecedores de insumos e equipamentos agrícolas, a transportadora de grãos e até o próprio Fisco, se levado o raciocínio ao extremo, já que todos almejam que o negócio seja bem sucedido e que todos colham frutos econômicos com a produção. Porém, não devemos confundir essa espécie de interesse (econômico) com interesse jurídico.

Nesse exemplo, estamos diante de interesse meramente econômico, até porque não faz sentido que banco, fornecedores de produtos e serviços e o próprio Fisco sejam solidários na hipótese do agricultor não cumprir com as suas obrigações tributárias, conforme assinalado por Rafael de Souza Medeiros⁷⁷.

⁷⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária...cit.*, p. 53.

⁷⁷ “A expressão ‘interesse comum’ está prevista no inciso I do artigo 124 como requisito da solidariedade. Não se trata, porém, de qualquer interesse, mas de interesse juridicamente qualificado,

Assim, embora vendedor, comprador, parceiros e instituições financeiras tenham interesse na situação (produção agrícola), isso não é suficiente para indicar que tenham interesse comum na situação. Cada um terá seu interesse econômico. “Por outro lado, não há interesse jurídico quando os sujeitos compartilham somente outros fatos decorrentes da riqueza manifestada pelo fato típico (interesse econômico), o que não autoriza que se equipare interesse comum ao econômico”⁷⁸.

Nessa senda, há que existir necessariamente o interesse jurídico entendido como a “... relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse”, ou seja, “... o interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para outra”⁷⁹.

Mas a investigação que devemos fazer vai além: a dúvida que nos instiga é se a solidariedade atinge aquele que de alguma forma tenha cometido ato ilícito em conjunto com outra pessoa (a que praticou o fato jurídico tributário), com objetivo de ocultar ou simular a operação em fraude ao Fisco, agindo com abuso de forma ou de direito, com o propósito de elidir ou suprimir o pagamento do tributo.

ou seja, não basta o mero interesse econômico ou social nas consequências oriundas da realização do fato gerador. Afinal, se levada ao extremo, a hipótese de simples interesse compartilhado implicaria que até mesmo o fisco poderia ser considerado solidário por interesse no fato gerador, na medida em que a arrecadação é diretamente vinculada à sua realização. No mesmo sentido – mais um exemplo – todos os fornecedores de implementos agrícolas, defensivos e fertilizantes têm interesse na realização da venda sagra pelo produtor rural, pois terão assegurados o pagamento dos produtos que já lhe foram vendidos e a existência de capital para os investimentos necessários à próxima plantação, o que não os coloca na condição de responsáveis solidários pelo pagamento dos tributos oriundos da venda da produção agrícola. Mero interesse econômico, portanto, não é suficiente para caracterizar o interesse comum, sendo necessário que se configure um interesse comum juridicamente qualificado, ou seja, o sujeito passivo solidário precisa estar vinculado juridicamente à situação que constitui o fato gerador em tal medida que não seja possível discernir apenas um indivíduo ou que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, ou a quem tenha sido atribuída pela lei a responsabilidade pelo pagamento da obrigação. Desse modo, há solidariedade entre uma pluralidade de contribuintes ou entre uma pluralidade de contribuintes ou entre uma pluralidade de responsáveis, únicas hipóteses em que se caracteriza o ‘interesse comum’ preconizado pelo artigo 124, I, do CTN”, (MEDEIROS, Rafael de Souza. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019. p. 88-89).

⁷⁸FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária...cit.*, p. 54.

⁷⁹FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*, artigo publicado no livro *Contraponto jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito...cit.*, p. 1244.

Essa interpretação supõe que a responsabilidade solidária contempla o abuso de personalidade jurídica, caracterizado: (i) pelo desvio de finalidade, assim entendido como o uso de pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza; (ii) pela confusão entre os patrimônios das pessoas jurídicas e físicas, mediante o pagamento dos obrigações de outras pessoas jurídicas, sócios ou a transferência de ativos ou passivos sem efetivas contraprestações.

Na compreensão do Fisco, haverá o desrespeito da autonomia patrimonial ou operacional, sob o manto de uma aparente formalidade, mas que na essência revela flagrante artificialidade. Em realidade, os atos são praticados através de uma unidade de direção e de operação das atividades empresariais com objetivo de acarretar a sonegação de tributos mediante fraude ou simulação geradoras de erosão da base tributária ou transferência patrimonial entre pessoas jurídicas com a finalidade de tornar o crédito incobrável.

Sobre esses argumentos, utilizados pelo Fisco, não podemos olvidar que não é qualquer interesse que pode ser considerado suficiente para o desencadeamento do uso da ferramenta da solidariedade tributária. A norma correlaciona o termo “interesse comum” à presença de “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Andréa Medrado Darzé assinala que não é causa suficiente o interesse social, moral ou econômico para configurar a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN. Há que existir o interesse jurídico comum, “... que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica e direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo”⁸⁰. O interesse econômico desvincilhado do interesse jurídico não gera a responsabilidade tributária⁸¹.

⁸⁰DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade...* cit., p. 211.

⁸¹A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.775.269/PR, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe 28.02.2019, destaca que o art. 124 do CTN não serve a pretensão de redirecionamento, estando relacionado com a impossibilidade de arguição de benefício de ordem na solidariedade dos devedores identificados no ato de constituição do crédito tributário.

Estará configurado o interesse jurídico quando as empresas que compõem o grupo econômico (estando do mesmo lado da relação) praticarem o fato jurídico tributário. Inexistindo o fato jurídico tributário praticado conjuntamente não restará concretizada a solidariedade tributária. “Interesse jurídico é aquele que decorre de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante e que interfira em sua esfera de direitos e deveres, e que o legitima a postular na defesa dos seus interesses”⁸².

Mary Elbe Queiroz e Antonio Carlos F. de Souza sustentam que “... o legislador não pode definir uma pluralidade de sujeição passiva direta de modo dissociado ao tributo regulado, sob pena de incorrer no vício de inconstitucionalidade”⁸³.

Pela lógica, é totalmente incompatível aplicar a solidariedade tributária entre empresas sob o argumento que elas agiram com simulação ou fraude com o intuito de cometer a evasão comissão tributária, já que nessa hipótese inexistente o fato gerador da obrigação principal, assim entendido como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN), que, diga-se de passagem, é condição necessária para a aplicação do art. 124, I do CTN. A redação do inciso, tal como posto pelo legislador, não contemplou o ato ilícito como capaz de ensejar o nascimento da solidariedade tributária.

Maria Rita Ferragut lembra que o ato ilícito não foi contemplado na hipótese de solidariedade tributária de que trata o art. 124, I do CTN. Não possível inferir que pessoas jurídicas, que praticam atos de sonegação fiscal, possam ser responsabilizadas por restar configurado o “interesse comum” no ato lesivo ao Fisco⁸⁴. E acrescenta:

“Por fim, a parte final do art. 124, I, faz referência à ‘obrigação principal’. A relevância desse ponto da investigação reside na necessidade de se afastar

⁸²ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária...* cit., p. 46.

⁸³QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. *Alcance da Solidariedade Prevista no Art. 124, Inciso II, do CTN*, publicado no livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...*cit., p. 288.

⁸⁴FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária...*cit., p. 54-55.

o entendimento de que o interesse poderia ser também por fatos tomados pelo legislador como pressuposto para a imputação da responsabilidade que não o interesse lícito, por exemplo, entre os sócios responsáveis por sonegação fiscal ou qualquer outra situação em que duas ou mais pessoas concorram para lesar o Fisco e disso se aproveitem. Embora a norma em análise pudesse ter disciplinado solidariedade, não o fez.

(...)

Ora, se a solidariedade tributária não se presume, decorre sempre de lei, e o ilícito não foi contemplado pelo legislador no enunciado do art. 124, I – que a restringiu às hipóteses de interesse comum no fato jurídico tributário – não é o intérprete que poderá ampliá-la de modo a alcançar realidades não contempladas pela lei. O art. 124, I, do CTN não é salvaguarda para fundamentar toda e qualquer intenção de responsabilizar solidariamente terceiros”⁸⁵.

A solidariedade tributária, tal como defendida no Parecer Normativo, simplesmente ignora o princípio da livre iniciativa (art. 170 da Constituição Federal) e também despreza por completo a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, nos termos do art. 49-A do Código Civil⁸⁶.

O Ministro José Delgado, no REsp 717717/SP, 1ª Seção, DJ 08.05.2006, jogou luzes quanto à necessidade de respeito ao princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas. O julgamento, embora trate da validade das disposições do art. 13 Lei 8.620/93 (que criou a solidariedade dos sócios de empresa limitada com relação aos débitos previdenciários da pessoa jurídica), trouxe equilíbrio e segurança às relações jurídicas, ao impor limites a solidariedade tributária com relação aos sócios quotistas de pessoas jurídicas, conforme se extrai da seguinte passagem:

“A concessão de privilégios materiais e processuais inesgotáveis para o Fisco em detrimento dos direitos dos contribuintes não pode subsistir num ordenamento jurídico que prima pela preservação dos princípios e garantias constitucionais, merecendo limitação, senão por meio das leis ordinárias, que conflitam em premente constância, ao menos pela Constituição Pátria. Evidencia-se, pois, diante das peculiaridades, que os preceitos legais instituidores da obrigação fiscal não comportam uma leitura isolada, necessitando que sejam cotejados com os demais comandos do nosso ordenamento jurídico a fim de que se torne viável a sua aplicação de forma mais justa e coerente.”

⁸⁵ Idem, p. 55-56.

⁸⁶ Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores.

Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos.

Feito esses esclarecimentos e voltando ao tema do Parecer, a Procuradoria estende o conceito de interesse comum para contemplar os atos ilícitos praticados entre diversas pessoas que tenham vínculo com o contribuinte e que o resultado seja prejudicial ao Fisco.

Assim operando, a visão do Fisco vai além do conteúdo prescrito no art. 124, inciso I, do CTN, e destoa do que seja interesse jurídico comum, passando a contemplar atos ilícitos (simulação e fraude), o que é um erro⁸⁷.

Outro argumento importante é que parte da doutrina que defende aplicação da solidariedade tributária está amparada no fato de que as empresas que praticam atos ilícitos seriam, em rigor, uma única pessoa jurídica. Se assim o é, o Fisco deve promover os atos necessários para declarar a nulidade dos atos de modo que seja possível retirar o véu da autonomia patrimonial entre as pessoas, sendo imprescindível que o Poder Judiciário declare que se trata de uma única pessoa jurídica.

Porém não é isso que normalmente o Fisco defende. Em regra, o Fisco pretende o reconhecimento da responsabilidade solidária da empresa criada no papel, com sua inserção no polo passivo da execução fiscal (redirecionamento da execução fiscal). Sob esse argumento, o pedido do Fisco é contraditório em si. Não podemos falar em reconhecimento de solidariedade, mas sim em nulidade do ato de

⁸⁷ Maria Rita Ferragut esclarece:

“Entretanto, não raramente nos deparamos com decisões que consideram haver interesse comum quando as empresas possuem o mesmo corpo diretivo, ou quando há confusão patrimonial entre duas ou mais empresas ou, ainda, quando oculta ou simulam negócios jurídicos internos visando dificultar ou impedir que a execução fiscal proposta em face de uma delas alcance o patrimônio respectivo. Esse entendimento é excessivamente abrangente e vago, e não guarda fundamento em qualquer dispositivo legal. Não corresponde ao que a jurisprudência e a doutrina entendem sobre o tema. **Interesse comum passa a significar controle na condução dos negócios, confusão patrimonial e fraude, o que é um erro.**

Além disso, o mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse *jurídico* comum, que surge a partir da existência direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo. Em outras palavras, há interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador. O interesse comum não pode ser confundido com interesse econômico, pois somente o primeiro diz respeito às consequências advindas da realização do fato gerador. Somente o interesse jurídico interessa, e ele ocorre tão somente quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador”, (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*, artigo publicado no livro *Contraponto jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito...cit.*, p. 1244).

constituição da pessoa jurídica. Não se mostra cabível o pedido de reconhecimento de responsabilidade solidária de grupos econômicos, porque não estamos diante de terceiro, mas sim do próprio contribuinte (na visão do Fisco) e, como tal, deve ser declarada a nulidade do ato simulado de constituição de pessoa jurídica, para que o patrimônio desviado seja atingido pela execução fiscal.

O que vislumbramos é que a pessoa jurídica, que esteja inserida na prática do ato ilícito, tem interesse nos frutos decorrentes da evasão comissiva, mas isso não induz ao raciocínio de que ela tenha interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A simulação ou fraude praticada deve ser declarada nula, reconhecendo que o patrimônio desviado deve responder pela obrigação tributária. Nesse sentido, Nelson Edson da Conceição Júnior:

“Assim, prestigiou-se entendimento *data venia* equivocado, de que responsável solidário é quem praticou em conjunto fato gerador. Diz-se equivocado porque o próprio Código Tributário Nacional, *ex vi* do Parágrafo Único do Art. 121, define contribuinte como quem ‘tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador’ (isto é, quem pratica o fato gerador, isolada ou conjuntamente) e responsável, como aquele que ‘sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei’.

Trocando em miúdos, quem pratica o fato gerador é o contribuinte, que jamais pode ser chamado responsável. Responsável é aquele que possui alguma relação com o fato gerador (relação mediata), mas cuja responsabilidade decorre de expressa disposição legal. Isso é importante ao se tratar de responsabilidade solidária porque, como se sabe, solidariedade não se presume.

Assim, além do problema da pouca densidade normativa para se chegar à responsabilidade solidária tributária em fraudes perpetradas por meio de grupos econômicos, com o referido precedente, ecoou na jurisprudência nacional a confusão feita, no âmbito do STJ, entre as figuras do contribuinte e do responsável, passando-se a inferir (ainda que não de forma uníssona) que, para os fins do Art. 124 do CTN, responsável tributário solidário é aquele que participou da situação que constituiu o fato gerador (praticou o fato gerador) e não aquele que, como disse Jorge Sampaio, tem interesse nos resultados do fato gerador, ou que praticou fraude tributária”⁸⁸.

É inegável que da leitura do art. 124, inciso I do CTN não é possível extrair que os atos ilícitos estão contemplados na solidariedade tributária. Parece-nos que essa interpretação seria cabível a partir da leitura do art. 50 do CC. O Fisco, ao trazer o conteúdo do art. 50 do CC para o art. 124, inciso I do CTN, tenta se

⁸⁸ CONCEIÇÃO JÚNIOR, Nelson Edson da. *Da Fraude Tributária em Grupos Econômicos de Fato em Função da Falta de Regulamentação da Norma Geral Antievasão Fiscal*, publicado no livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais...cit.*, p. 253.

desvencilhar da necessidade de instauração do incidente de desconconsideração de pessoa jurídica (“IDPJ”), previsto no art. 133 do CPC.

O redirecionamento da execução fiscal, sem a instauração do IDPJ, torna a execução fiscal mais célere. Geralmente, a pretensão seria deduzida por simples petição protocolada no curso do processo de execução fiscal com pedido de imediato redirecionamento para outras pessoas jurídicas que não compõem a CDA e o consequente bloqueio de bens móveis (RENAJUD), imóveis (CNIB), penhora *on line* nas contas correntes junto às instituições financeiras (BACENJUD), etc.

Uma vez deferido o pedido, além de todos os bloqueios patrimoniais, a pessoa jurídica é inserida na lide como devedora solidária, ficando impedida de emissão da Certidão Negativa de Débito.

É visível, nesse cenário, que o pedido de redirecionamento gera pressão muito maior sobre a outra pessoa jurídica. Essa estratégia propicia, assim, forte estímulo para que o contribuinte pague ou parcele o débito fiscal, principalmente nos casos em que é totalmente declarado.

Há, não duvidamos, um forte desejo arrecadatório⁸⁹, marcado pela adoção de condutas tendentes a sancionar ilícitos praticados por algumas pessoas jurídicas. Embora os atos complementares tenham o propósito de interpretar a legislação tributária (art. 100, inciso I do CTN), o Parecer não tem esse objetivo, mas sim defende a aplicação da responsabilidade solidária para fins de redirecionamento de execuções fiscais para grupo econômico. O objetivo é nítido: criar uma atuação

⁸⁹Nesse sentido destacamos trecho da ementa do AgInt no AREsp 1035029/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Maia Filho, j. 27.05.2019, DJe 30.05.2019, do STJ:

“...2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; **não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprovesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança...**” (negritamos)

uniforme na atuação dos auditores da Receita Federal e Procuradores da Fazenda Nacional.

Tomada essa linha e partindo da premissa de que a responsabilidade tributária é tratada taxativamente pelo Código Tributário Nacional nos artigos 128 a 138, de se reafirmar: não é dado ao legislador ordinário e muito menos ao intérprete querer ampliar as hipóteses ali previstas – as tentativas criadas pelo legislador ordinárias foram prontamente rechaçadas pelo Supremo Tribunal Federal⁹⁰.

Não podemos esquecer que a simulação e a fraude são atos antijurídicos. A legislação alberga o interesse jurídico e, como tal, os atos antijurídicos estão excluídos da hipótese normativa do art. 124, inciso I do CTN.

Isso não implica o raciocínio de que o Fisco não possa utilizar ou não tenha à sua disposição outros instrumentos jurídicos para fins de responsabilização das pessoas jurídicas envolvidas em ilicitude.

Dito isso, passaremos a abordar os temas da detecção do ato ilícito envolvendo pessoas jurídicas e das prováveis soluções encontradas no sistema normativo, sempre considerando o panorama traçado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018.

⁹⁰“Com relação ao posicionamento que vem sendo construído ao longo dos anos no Superior Tribunal de Justiça, tem-se reserva científica, sempre respeitosa, no que atine à utilização da ‘ferramenta jurídica’ da ‘desconsideração da personalidade jurídica do art. 50 do Código Civil’. Quando aplica a responsabilidade tributária de grupos econômicos, o Superior Tribunal de Justiça, como relatado, perscruta a existência do ‘vício jurídico’ do ‘abuso de personalidade jurídica’, pressuposto maior e autorizador da utilização da ‘ferramenta jurídica’ de sua ‘desconsideração’, tudo previsto no mencionado art. 50 do Código Civil. Todavia, entendemos que uma lei ordinária de fora do Direito Tributário não poderia ser utilizada para reger um tema de obrigação tributária, o que é protegido pela reserva de lei complementar, prevista na CRFB/88, art. 146, III, ‘b’”, conforme BENITES, Nórton Luís. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 114.

CAPÍTULO 5 - A DETECÇÃO DE ATO ILÍCITO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

5.1 Introdução

As premissas até aqui fixadas demonstram que as situações atribuídas a “grupo econômico irregular” representam atos ilícitos praticados (fraude e simulação) por pessoas jurídicas com objetivo de tornar o débito incobrável ou a evasão comissiva de tributos.

Nesse ponto, a tese da solidariedade tributária entre pessoas jurídicas que, conjuntamente, tenham praticado algum ato ilícito gera imprecisão nos conceitos de “contribuinte” e “responsável”, já que não se pode atribuir solidariedade tributária a quem não seja o contribuinte, tal como previsto no art. 124, inciso I do CTN.

Já o terceiro que tenha praticado o ato ilícito será responsável pelo tributo, mas não poderá ser “contribuinte”. Essa responsabilidade, como se sabe, é decorrente do art. 135 do CTN, que estabelece os que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, considerando que as pessoas contempladas por essas normas são aquelas discriminadas no art. 134 e, também, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como dito, não podemos confundir solidariedade com responsabilidade tributária. A teoria da responsabilidade solidária de grupo econômico traz em seu conceito o desarranjo nesses conceitos, dado que confunde contribuinte com responsável, ora tratando como se fossem da mesma espécie, ora jogando na vala comum os conceitos de solidariedade e responsabilidade tributárias, como já dito no Capítulo anterior.

Havendo prova do cometimento do ato ilícito entre as pessoas jurídicas que tenha gerado a incobrabilidade do crédito tributário ou a evasão comissiva de tributos, o Sistema Tributário deverá garantir meios para o redirecionamento da atividade de cobrança em desfavor do patrimônio desviado.

Ademais, o Código Civil assegura a responsabilidade patrimonial decorrente do abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial⁹¹, ou seja, nas hipóteses em que pessoas jurídicas são utilizadas com o propósito de lesar credores, seja pela ausência de separação de fato dos patrimônios das sociedades, de transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, de cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa ou de outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

Nessa perspectiva, selecionamos algumas hipóteses de fraude, dolo e simulação entre pessoas jurídicas de direito privado, além das hipóteses de crimes fiscais e de planejamento tributário abusivo, e quais as possíveis soluções para garantir o recebimento do crédito tributário.

⁹¹ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica

Nosso objetivo é trazer a debate outros argumentos que podem ser explorados pelo Fisco no sentido de atribuir responsabilidade a pessoas jurídicas que tenham praticado atos ilícitos.

5.2 Constituição do crédito tributário. Dolo, fraude ou simulação

A autoridade administrativa, identificando que o sujeito passivo e terceiro (em benefício daquele) tenham praticado ato ilícito (dolo, fraude ou simulação), poderá lançar o crédito tributário solidariamente em relação a ambas as pessoas jurídicas. É a hipótese prevista no art. 149, inciso VII, do CTN:

“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;”

José Souto Maior Borges⁹² assinala que o resultado do dolo, da fraude ou da simulação também estão contemplados na hipótese do art. 149, inciso VI⁹³ do CTN que autoriza o lançamento de ofício ou sua revisão quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária.

5.2.1 Dolo

O dolo se expressa pela intenção livre e deliberada de contrariedade do direito. O dolo está inserido nos artigos 145⁹⁴ e seguintes do Código Civil, no Capítulo que trata dos defeitos do negócio jurídico, funcionando, juntamente com a coação, o estado de perigo, a lesão e a fraude contra credores, como hipótese de anulabilidade do negócio.

⁹²“Rigorosamente, aliás, as hipóteses do inciso VII já estarão implicitamente contempladas no inciso VI do art. 145 (sic), que autoriza, como visto, a efetivação ou revisão do lançamento sempre que a ação ou omissão do sujeito passivo possam ensejar a aplicação de penalidade pecuniária. Ora, dolo, fraude ou simulação constituem, sempre, pressuposto para a aplicação de penalidade pecuniária. Logo, constituem ação ou omissão sob regência implícita, mas nem por isso menos vinculante - art. 149, VI”, (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999. p. 353).

⁹³Art. 149 (omissis)

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

⁹⁴Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.

O Código Civil estabelece que se uma parte agiu com dolo, a parte lesada pode pedir a anulação do negócio jurídico (artigos 145 a 150, do CC). Trazendo o conceito para o Direito Tributário, o dolo se verifica pelo emprego de artifício para impedir ou retardar o pagamento do tributo.

A doutrina classifica o dolo em várias espécies: (i) dolo eventual, em que o agente sabe que a conduta é capaz de produzir um evento danoso, embora não esteja dirigida para a obtenção do resultado, porém mesmo podendo prever que o dano possa ocorrer, o agente assume o risco de causá-lo; (ii) dolo genérico, expresso pela vontade de praticar a conduta típica, sem nenhuma finalidade específica; (iii) dolo específico, correspondente à vontade de praticar o evento danoso, acrescido de uma especial finalidade. O elemento subjetivo é explícito.

Maria Rita Ferragut leciona que, no direito tributário, interessa-nos principalmente o dolo específico e que nem sempre é necessário o resultado, sendo suficiente para a constatação do dolo a intenção de atingir a finalidade e a consciência de ser um ato ilegal, como, por exemplo, não cumprir deliberadamente com deveres instrumentais objetivando não pagar os tributos⁹⁵.

Devemos ter em mente que a vontade do agente de produzir aquele resultado específico deve ser provada. É somente a partir da identificação do dolo que haverá a responsabilização do agente.

Fabiana Del Padre Tomé lembra que o exercício da atividade de fiscalização compete à autoridade administrativa, investigando os fatos ocorridos e colhendo elementos que possibilitem a produção de provas:

“Ao desempenhar tal função, deve ater-se a apurar os fatos praticados, averiguando se estes preenchem as linhas definitórias circunscritas na hipótese normativa, de modo que, havendo o perfeito quadramento, nasce obrigação tributária, mediante seu relato na linguagem prevista pelo direito

⁹⁵FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 125.

positivo; existindo algum ponto dissonante, a percução jurídica fica obstada”⁹⁶.

Tratando-se de dolo há um grande desafio que é a demonstração do elemento subjetivo. Quanto mais complexo o ilícito praticado, maior será a dificuldade de prová-lo. Como provar que o agente tinha consciência e vontade de praticar o ato ilícito com a finalidade de não pagar o tributo?

Ana Paula Kosak esclarece que o dolo é provado por meios objetivos:

“Em realidade, por meio de fatos objetivos (*a maneira com que foi realizada a ocultação, os registros das operações, documentos etc.*) deve-se analisar a existência de consciência da origem ilícita dos bens, bem como a vontade de realizar o mascaramento”⁹⁷.

Consciente da necessidade de produção da prova, o legislador federal estabeleceu no art. 9º⁹⁸ do Decreto 70.235/72 que a constituição do crédito tributário deverá ser instruída com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Isso não significa que a forma de provar implica supressão do elemento subjetivo, mas sim que se o deve analisar por meio de circunstâncias objetivas, de modo que fique demonstrado que o agente tinha a intenção livre e consciente de praticar o ato ilícito com a finalidade de não pagar o tributo. Maria Rita Ferragut propõe a seguinte solução:

“... nos casos em que o dolo precisar ser comprovado, *a prova não recaia sobre a intenção do agente propriamente dita* - inatingível, por ser motivação intrassubjetiva e passada -, *mas sobre os fatos adjacentes à fraude*, tais como frequências, voluntariedade, complexidade e consequências, bem como sobre as *características do agente que o praticou*. Chamemos esse conjunto de 'dinâmica da fraude'” (destaque da autora)⁹⁹.

⁹⁶TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 301.

⁹⁷KOSAK, Ana Paula. *A prova do dolo no crime de lavagem de dinheiro*. Artigo publicado no site: <https://canalcienciascriminais.jusbrasil.com.br/artigos/549928069/a-prova-do-dolo-no-crime-de-lavagem-de-dinheiro?ref=serp>

⁹⁸Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito

⁹⁹FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 127.

Dessa forma, as circunstâncias objetivas serão o meio de verificação e constatação da consciência e da vontade do agente em cometer a evasão tributária (dolo específico)¹⁰⁰.

5.2.2 Fraude

O art. 166, inciso VI¹⁰¹, do CC estabelece que é nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar a lei. A reprovação da fraude à lei não é um atributo do Direito Civil, “... mas, antes, integra a teoria geral do direito aplicando-se a todo e qualquer ramo, sob pena de não ser chamado de Direito um ramo desta ciência que se rebele contra os fundamentos mais básicos de sua teoria geral”, conforme Douglas Yamashita e Beatriz R. Yamashita¹⁰². Segue a lição dos autores:

“No mesmo sentido, o STF decidiu em um caso de imposto de renda, em acórdão proferido nos autos dos Embargos no RE 40.518, de 1961, que ‘o problema da fraude à lei imanente a todo ordenamento jurídico, que não pode ver, com indiferença, serem ilididas, pela malícia dos homens, as suas imposições e as suas proibições. Executivo fiscal julgado procedente (grifo nosso). Nesse exato sentido, assevera Pontes de Miranda que ‘cabe à teoria da fraude à lei desempenhar um dos mais relevantes papéis na *Parte Geral do Direito, assim público como privado*’ (grifo dos autores)¹⁰³.

Antônio Roberto Sampaio Dória utiliza o termo fraude em sentido genérico, usando a expressão “evasão ilícita” como sinônimo daquela. O autor conceitua “... como sendo a ação consciente e voluntária do devedor tendente a, por meios ilícitos, eliminar ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido”¹⁰⁴. E adiante segue:

“Na evasão ilícita, ou fraude em sentido genérico, atinge-se o resultado econômico colimado, mas a meio caminho de sua exteriorização formal ou após esta, o contribuinte se vale de artifício doloso para, distorcendo-a, produzir as consequências tributárias acima indicadas, afastando-se aquelas

¹⁰⁰KOSAK, Ana Paula. *A prova do dolo no crime de lavagem de dinheiro... cit.*

¹⁰¹Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

¹⁰²YAMASHITA, Douglas; YAMASHITA, Beatriz R. *XL Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária. Livro Grupos econômicos...cit.*, p. 371.

¹⁰³Ibidem

¹⁰⁴SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria do Advogado: 1971, p. 20.

que, segundo a lei, tal realidade econômica, assim juridicamente revestida, deveria provocar”¹⁰⁵.

Paulo de Barros Carvalho, a seu turno, define fraude à lei como sendo:

“... a produção de norma ilícita, com feições de ato jurídico lícito, para fins de fugir à incidência normativa. A localização de um ou outro ilícito exige, como requisito essencial, norma válida no sistema, que, em termos objetivos, fundamenta a figura da ilicitude no Direito. A localização de um ou outro ilícito exige, como requisito essencial, norma válida no sistema, que, em termos objetivos, fundamenta a figura da ilicitude no Direito”¹⁰⁶.

O Supremo Tribunal Federal, chamado a se manifestar, apreciou a matéria algumas vezes, merecendo destaque, nesse ponto, o RE 40.518/BA, cuja ementa segue transcrita:

“Imposto de renda. Seguro de vida feito pelo contribuinte para furtar-se ao pagamento do tributo. Fraude à lei. Além da primeira categoria de fraude à lei, consistente em violar regras imperativas por meio de engenhosas combinações cuja legalidade se apoia em outros textos, existe uma segunda categoria de fraude no fato do astucioso que se abriga atrás da rigidez de um texto para fazê-lo produzir resultados contrários ao seu espírito. O problema da fraude à lei é imanente a todo ordenamento jurídico, que não pode ver, com indiferença, serem ilididas, pela malícia dos homens, as suas imposições e as suas proibições. Executivo fiscal julgado procedente”¹⁰⁷.

Outro acórdão do Supremo Tribunal Federal que não podemos deixar de transcrever é o RMS 16.105/GB, com a seguinte ementa:

“Imposto de renda. Seguro com que se visa a sonegação do imposto. Fraude à lei. A fraude à lei muitas vezes consiste, como assinalam os mestres, em abrigar-se alguém na literalidade de um texto para fazê-lo produzir efeitos contrários ao seu espírito. Segurança denegada”¹⁰⁸.

Douglas Yamashita e Beatriz R. Yamashita enfatizam que o Supremo, quando foi chamado a se pronunciar, não deixou de reconhecer que há um limite individual para se auto organizar, nos seguintes termos:

¹⁰⁵ Ibidem

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*... cit., p. 530.

¹⁰⁷ RE 40518/BA, Rel. Cândido Motta, Rel. p/ acórdão Luiz Gallotti, Tribunal Pleno, j. em 19.5.1961, DJ 26.8.1961, pp-01754 ement vol-00473-01 pp-00417.

¹⁰⁸ RMS 16105/GB, Rel. Luiz Gallotti, Terceira Turma, j. em 03/03/1966, DJ 17.8.1966 pp-02707, ement vol-00663-01, pp-00141.

“Observe-se, porém, que o acórdão em momento algum está a mencionar simulação ou fraude no sentido penal, mas muito mais como fraude à lei. Assim, percebe-se por tudo isso que, quando chamado a se pronunciar, o Judiciário *não deixou de reconhecer que há um limite*. Assim, conclui-se com Greco que existe um direito individual de se auto-organizar, sim, existe uma garantia constitucional à liberdade contratual, à liberdade de iniciativa, sim, *mas, como qualquer direito individual, não é absoluto e encontra o seu contraponto em um valor social que é o excesso no exercício daquele direito, é a distorção no exercício daquela faculdade*” (grifo dos autores)¹⁰⁹.

Fábio Goulart Tomkowski diferencia fraude à lei de fraude fiscal. Enquanto na fraude fiscal temos como espécie a simulação, cujo objetivo é ocultar sua violação (do que falaremos no tópico seguinte), na fraude à lei o objetivo é iludir a aplicação da lei, fugindo da incidência de determinada norma por meio da utilização de outra, numa forma de violação indireta. O autor destaca o exemplo de fraude à lei:

"Já para ilustrar a fraude à lei, basta imaginarmos que esse mesmo indivíduo querendo economizar no pagamento do imposto sobre transmissão de bens imóveis, em vez de declarar por um valor a menor, realiza a conhecida operação 'casa e separa', constituindo legalmente uma sociedade, com um sócio ingressando com o dinheiro e o outro com o imóvel. Após determinado período, dissolvem a sociedade, sendo que o sócio que entrou com o dinheiro sai com o imóvel e o que entrou com o imóvel sai com o dinheiro. Nessa situação ocorreu tudo dentro da estrita legalidade e sem ocultação de nenhum ato, no entanto, teria aí, segundo o conceito utilizado, ocorrido fraude à lei"¹¹⁰.

Em suma, na fraude à lei “o sujeito age de modo a ‘contornar’ a aplicabilidade de norma imperativa, para isso utiliza-se de norma de cobertura para fugir da incidência tributária, também conhecida como ‘fraude à lei’ ou ‘fraude civil’”¹¹¹.

5.2.3 Simulação

Por fim, a simulação é causa de nulidade do negócio jurídico como tal reconhecida a partir do Código Civil de 2002. No Código Civil de 1916 era causa de anulabilidade e a doutrina a dividia entre simulações inocentes (quando não há

¹⁰⁹YAMASHITA, Douglas; YAMASHITA, Beatriz R. *XL Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária*. Livro *Grupos econômicos...cit.*, p. 374.

¹¹⁰Ibidem

¹¹¹TOMKOWSKI, Fábio Goulart. *Planejamento Tributário: a Fraude à Lei no Direito Tributário Brasileiro*, artigo publicado na *Revista de Direito Tributário Atual* n. 37. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2017.

Site <https://ibdt.org.br/RDTA/37/planejamento-tributario-a-fraude-a-lei-no-direito-tributario-brasileiro/>

intenção de causar dano a terceiro) e maliciosas ou nocentes (nos casos em que há a intenção de fraudar ou causar dano a terceiros). Flávio Tartuce, por esse ângulo, enfatiza:

“Na simulação, as duas partes contratantes estão combinadas e objetivam iludir terceiros. Como se percebe, sem dúvida, há um vício de repercussão social, equiparável à fraude contra credores, mas que gera a nulidade e não anulabilidade do negócio celebrado, conforme inovação constante no art. 167 do CC.

Anteriormente, a simulação somente viciava o negócio jurídico quando houvesse clara intenção de prejudicar terceiros, objetivando o enriquecimento sem causa. Mas esse entendimento não pode mais prevalecer. Segundo o Enunciado n 152, aprovado na *III Jornada de Direito Civil*, promovida pelo Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, ‘toda simulação, inclusive a inocente, é invalidante’. Dessa forma, reputamos que não tem mais qualquer repercussão prática a classificação anterior de simulação maliciosa e inocente, a última tida anteriormente como aquela que não trazia a intenção de prejudicar terceiros. Em havendo simulação de qualquer espécie, o ato é nulo de pleno direito, por atentar contra a ordem pública, como vício social”¹¹².

O Código Civil de 2002 estabeleceu uma diferença entre simulação absoluta e relativa¹¹³. Com relação à última, reconheceu a existência do ato simulado e o dissimulado, possibilitando a incolumidade do ato dissimulado, se for válido na substância e na forma, nos termos do art. 167 do CC.

¹¹²TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil: volume único*. 5 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015, p. 204.

¹¹³Por esse ângulo, colacionamos o seguinte exemplo de Douglas Yamashita e Beatriz R. Yamashita: “Na simulação relativa, declara-se um fato jurídico *falso* F para dissimular um fato jurídico *verdadeiro* V. Contudo, é plenamente possível que *um* fato jurídico *verdadeiro* V1 dissimule, isto é, *atenue* o efeito de outro fato jurídico *verdadeiro* V2 e, portanto, sem simulação. Se aquele fato jurídico *verdadeiro* V1 é ato abusivo ou negócio em fraude à lei, que dissimula o efeito do segundo fato jurídico *verdadeiro* V2, então V1 constitui um ‘abuso dissimulatório’ ou ‘negócio dissimulatório em fraude à lei’. O fato jurídico verdadeiro V1 não torna falso o fato verdadeiro V2, pois versa sobre suporte fático distinto de V2. Contudo, o fato jurídico verdadeiro V1 *atenua* os efeitos do fato jurídico verdadeiro V2, pois se *opõe* aos efeitos do fato jurídico verdadeiro V2. Por exemplo, o *prejuízo fiscal* gerado abusivamente ou em fraude à lei por uma empresa é um fato verdadeiro que *dissimula ou atenua* os efeitos de outro fato igualmente verdadeiro de que a mesma empresa apresentava *lucro tributável* no mesmo exercício; ou o *crédito* de ICMS gerado abusivamente ou *em fraude à lei* por uma empresa é um fato verdadeiro que *dissimula ou atenua* os efeitos de outro fato igualmente verdadeiro de que a mesma empresa apresentava *débitos* de ICMS; ou o enquadramento abusivo ou o *negócio em fraude à lei* de uma empresa no *Lucro Presumido* é um fato verdadeiro que *dissimula ou atenua* os efeitos de outro fato igualmente verdadeiro de que a mesma empresa apresentava *lucro real tributável*. Nesse sentido, muito apropriada a expressão ‘dissimulação honesta’, recordada por Marco Aurélio Greco. Distintamente dos atos abusivos que geram *efeitos tributários diretos* através de mero exercício de um direito subjetivo, os negócios dissimulatórios em fraude à lei só *geram indiretamente efeitos tributários* favoráveis ao agente decorrentes de suas consequências.

Logo, sempre que um fato jurídico verdadeiro V1 for abusivo ou negócio dissimulatório em fraude à lei, que dissimula o efeito de um fato jurídico verdadeiro V2, V1 será um abuso dissimulatório de V2”, (YAMASHITA, Douglas; YAMASHITA, Beatriz R. *XL Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária*. Livro *Grupos econômicos...*cit., p. 376-377).

Voltando ao Direito Tributário, Antônio Roberto Sampaio Dória¹¹⁴ entende que a simulação fiscal consiste na evasão, por processos aparentemente lícitos, de tributos efetivamente devidos.

Paulo Cesar Conrado lembra que “a definição de determinada hipótese como simulada envolve, assim, evidente esforço de análise das circunstâncias concretas, operação que nos remete para o mundo dos fatos – e, por consequência, das provas”¹¹⁵. Uma vez demonstrada a simulação empresarial, haverá necessariamente o redirecionamento da atividade de cobrança em face da pessoa jurídica meramente formal¹¹⁶.

Devemos consignar que, em virtude do princípio da autonomia de vontade, estabelecido no direito privado, é permitido ao particular optar por qualquer forma empresarial que entender adequada ao seu negócio. Poderá optar por aquela que seja financeiramente mais vantajosa, com o intuito de potencializar seus resultados. Não se pode negar ao empresário o direito de escolher a forma de organização do seu negócio e o modelo de tributação que lhe seja mais favorável. Esse direito está assegurado na Constituição Federal nos art. 5º, incisos XIII, XV e

¹¹⁴“Assim na fraude, como na simulação, no *fundo* os meios são sempre ilícitos, mas em sua *exteriorização formal*, na fraude a ilicitude deles é evidente, enquanto na simulação, *prima facie*, são aparentemente lícitos, pelos artifícios dolosos utilizados que ocultam ou deformam o efeito real sob o resultado ostensivamente produzido”, (SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*...cit. p. 21-22).

¹¹⁵CONRADO, Paulo Cesar. *Grupo Econômico Irregular, Simulação Empresarial e Solidariedade por Illicitude*, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*... cit., p. 266.

¹¹⁶“Uma dentre as consequências derivadas da constatação, em termos fático-probatórios, da simulação empresarial é a que nos interessa: a redirecionabilidade da atividade de cobrança em desfavor do patrimônio do(s) terceiro(s) partícipe(s) da simulação. É perfeitamente compreensível que assim seja: reconhecida a presença de expediente simulado (no exemplo, a distinção de personalidades que em rigor se confundem), é imperativa sua desconsideração, fato gerador da responsabilização do patrimônio do terceiro, embora formalmente destacado do que seria do contribuinte. Dir-se-ia, com isso, que problema de simulação empresarial, quando vistos pelo ângulo tributário, são, em princípio, problemas de sujeição patrimonial – mas não só”, (CONRADO, Paulo Cesar. *Grupo Econômico Irregular, Simulação Empresarial e Solidariedade por Illicitude*, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*... cit., p. 267).

XXII e art. 170, incisos e o parágrafo único, que consagram o pleno exercício do direito de propriedade e da autonomia da vontade.

Fabiana Del Padre Tomé, porém, lembra que, sendo constatada a prática de atos simulados, o Fisco poderá desconsiderar os negócios jurídicos, conforme segue:

“Por outro lado, caso o particular, no desenvolvimento de suas atividades negociais, pratique atos simulados, com vistas a evitar ou mitigar a aplicação de normas tributárias, subtraindo-se ao tributo que seria devido ou reduzindo seu impacto, ou, ainda, incorra em simulação para garantir uma vantagem ou benefício em relação ao qual não teria direito, tem-se por preenchido requisito indispensável à desconsideração dos negócios jurídicos pelo Fisco, competindo à autoridade administrativa lavrar o lançamento tributário, nos termos do art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, e impor as penalidades cabíveis”¹¹⁷.

Maria Rita Ferragut¹¹⁸ explica que, diante de uma simulação da autonomia empresarial, não temos um grupo econômico, nem tampouco interesse comum. Sendo produzidas provas de criação de pessoas jurídicas meramente formais, com a finalidade exclusiva de recebimento de recursos financeiros e patrimônio e a formalização de negócios simulados, estaremos diante de uma única sociedade empresária, nos seguintes termos:

“Rigorosamente, não há realização conjunta do fato jurídico, mas sim prática por apenas uma delas (a única que efetivamente existe), razão pela qual afastamos o art. 124, I, e tomamos como correto o inciso VII do art. 149 do CTN, de forma que a cobrança do crédito tributário reste assegurada ao se responsabilizar a sociedade existente pelos débitos da fictícia, sem que isso implique afronta ao princípio da autonomia patrimonial da sociedade.

Com base nesses argumentos, não concordamos com o entendimento de que é possível atingir, com a desconsideração da personalidade jurídica, empresa pertencente ao mesmo grupo, quando evidente que a estrutura é meramente formal (vide precedente do STJ: REsp 968.564/RS; AgRg no Ag 668.190/SP; REsp 907.915/Sp e REsp 169633/RJ). Ora, se o grupo pressupõe a existência de um conjunto de empresas com personalidade própria, ligadas por um vínculo de coordenação ou subordinação, como sustentar que na simulação de autonomia jurídica teríamos um grupo econômico?

A legislação aplicável para responsabilizar os envolvidos em nosso entendimento, jamais poderia ser o art. 50 do Código Civil, contrariamente ao decidido nos recursos especiais a que fazemos referência acima. A norma apropriada é tão somente o inciso VII do art. 149 do CTN, estudado no Capítulo VIII.

¹¹⁷TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário...cit.*, p. 302.

¹¹⁸FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária...cit.*, p. 232-233.

Por fim, o art. 149, VII, do CTN é igualmente aplicável quando os membros de um grupo econômico agirem conjuntamente para obtenção de benefício econômico e realização de operações fictícias”¹¹⁹

Na hipótese que o Fisco constate algum ilícito (dolo, fraude ou simulação), deverá constituir o crédito tributário solidariamente em face do sujeito passivo, do terceiro que agiu em benefício daquele, ou ainda da pessoa jurídica simulada.

Por outro lado, tratando-se de pessoa jurídica, cuja constituição é meramente formal, lembramos que se trata de uma única sociedade já que inexistente autonomia de personalidade jurídica. Não há que se falar em grupo econômico nesse caso.

Em ambas as situações, inferimos que a norma aplicável é o art. 149, VII do CTN, que traz regra específica de solidariedade entre as pessoas jurídicas que, de alguma forma, tenham contribuído, mediante ação ou omissão para impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da autoridade fazendária, ou a própria ocorrência do fato gerador, ou ainda tenha se utilizado de artifícios para ocultar ou deformar a ocorrência do fato gerador.

5.3 Crimes tributários. Responsabilidade tributária

O Parecer da Receita Federal traz uma lista de atividades ilícitas potencialmente geradoras de responsabilidade solidária.

A primeira norma que nos interessa é a que se contém no art. 1º da Lei 8.137/90, dispositivo que estabelece como crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas de: (i) omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias, (ii) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, (iii) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento

¹¹⁹Ibidem

relativo à operação tributável, (iv) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber ser falso ou inexato, (v) negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

As condutas, a que a norma se reporta, guardam em comum o mesmo objetivo: suprimir ou reduzir o pagamento do tributo mediante omissão de informações à autoridade fiscal, omissão de operações realizadas (fraude), falsificação de documento, utilização de documento inexato e não emissão de documento fiscal, o que configura crime de sonegação fiscal.

A Lei 8.137/90 traz, ainda, o art. 2º que relaciona os fatos típicos e antijurídicos que dizem respeito à prestação de informação falsa, apropriação indébita de tributos e contribuições, não aplicação ou aplicação em desacordo com a estatuída na legislação de parcela do imposto ou do incentivo fiscal, divulgação ou utilização de *software* que permita manipulação de informações fiscais em contrariedade da legislação fiscal.

As práticas relacionadas estão inseridas no conceito de sonegação fiscal, que é a ação ou a omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária (art. 71 da Lei 4.502/64), ou de fraude cujo objetivo é impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento (art. 72 da Lei 4052/64).

O Parecer defende que os ilícitos tributários acarretam sanção, não só na esfera administrativa, com aplicação de multa qualificada, mas também na esfera penal e, conseqüentemente, são geradoras de responsabilização solidária, por englobarem a simulação.

Defende, ainda, que outras condutas criminosas com repercussão tributária podem ensejar a solidariedade, tais como: (i) a falsidade de títulos, papéis e documentos públicos, (ii) a “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores definidos no art. 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, (iii) os crimes contra a administração pública federal, em detrimento da Fazenda Nacional e contra administração pública estrangeira, mas faz uma ressalva de que cabe à administração tributária “trazer elementos comprobatórios contendo o nexo causal entre a conduta delituosa e a sua repercussão no âmbito tributário”.

Embora a intenção do Parecer seja o de coibir a ocorrência de ilícitos tributários cometidos dolosamente com o objetivo de fraudar o Fisco, principalmente nas situações exemplificadas, não nos parece que seja este o fundamento jurídico adequado para os casos de responsabilização solidária.

O Sistema Tributário Nacional está ancorado, como já vimos, em princípios constitucionais, dentre os quais o da estrita legalidade tributária, o da capacidade contributiva, o do devido processo legal, o do contraditório, o da ampla defesa e o da tipicidade fechada.

Tratando-se de crimes tributários, o Código Tributário Nacional estabelece a responsabilidade por infrações, prescrevendo a responsabilidade pessoal do agente quanto aos crimes e contravenções, nos seguintes termos:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

Nas hipóteses de crimes tributários, o agente que agiu dolosamente responde pessoalmente pelos crimes que cometeu e, conseqüentemente, pela

penalidade. Não podemos atribuir a penalidade à pessoa jurídica que também foi vítima do crime fiscal.

O Código Tributário Nacional prescreve a regra de responsabilidade tributária para os casos específicos de crimes, estabelecendo ao diretor, administrador, gerente e representantes de pessoas jurídicas a responsabilidade pessoal sobre o débito tributário. O crime fiscal cometido foi realizado por uma pessoa física que agiu em desacordo com a legislação tributária e cabe a ela responder pelo malfeito.

A responsabilidade pessoal implica o afastamento do contribuinte do polo passivo da relação tributária jurídica, sendo certo que a obrigação será exigida da pessoa que cometeu o crime. O contribuinte, nesse caso, será substituído pelo responsável, na forma do art. 137 do CTN, sendo que toda a penalidade será atribuída ao infrator.

O legislador complementar criou regras específicas de responsabilidade tributária em caso de prática de crimes tributários, atribuindo-a pessoalmente ao agente do ato criminoso.

E assim vale também para os casos ditos de “grupos econômicos”: não podemos admitir a extensão da responsabilidade em relação a essas hipóteses sem previsão legal para tanto. Não encontramos no art. 124, inciso I do CTN norma jurídica nesse sentido. Com todo o respeito às posições em contrário, não podemos aceitar esse tipo de interpretação sob pena de colocar em xeque a segurança do sistema, em função da flagrante violação aos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade fechada e do devido processo legal.

Ao permitir uma interpretação tão extensiva a ponto de se entender que se trata de nova norma jurídica criada através de decisões do Poder Judiciário, sobraria indagar: quem garante que não serão violados outros princípios constitucionais, como o do não confisco, o da anterioridade ou o da capacidade contributiva? É o respeito à legalidade que traz, antes e acima de tudo, a ideia de segurança jurídica.

Não podemos concordar que o Sistema Tributário Nacional, estruturado na Constituição Federal, com base nas limitações constitucionais ao poder de tributar e nos princípios da igualdade, legalidade, proibição de confisco, anterioridade e devido processo legal, seja distorcido a partir de interpretações criadas, sem se atentar para os limites impostos na própria Constituição Federal.

5.4 Planejamento tributário abusivo. Operações estruturadas em sequência. Empresa veículo. Deslocamento da base tributária

O segundo exemplo dado é o do planejamento tributário abusivo, figura que, segundo o Parecer, “...*é uma variável em relação à do cometimento de ato simulado*”. Entende que se trata de um ato jurídico complexo com nítido objetivo de supressão ou redução do tributo mediante abuso de forma.

Defende que o interesse comum resta caracterizado porque a personalidade jurídica não cumpre sua função social, uma vez que não está em consonância com as prescrições legais do direito privado e porque “...*em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da sociedade e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco*”, mediante a utilização de diversas pessoas jurídicas com o fito de reduzir ou suprimir o tributo.

Os exemplos trazidos são de: (i) operações estruturadas em sequência, (ii) empresa veículo e, por fim, (iii) deslocamento da base tributária.

Por operação estruturada entende-se que se conforma através da constituição de diversas empresas que praticam isoladamente atos negociais, mas que, encadeados, revelam nítido objetivo de redução ou supressão de tributo.

Na segunda situação (empresa-veículo), é criada uma pessoa jurídica com o propósito de ocultar patrimônio. Geralmente, a empresa-veículo é um dos elos da operação estruturada em sequência e, em algumas situações, toma forma de sociedade de propósito específico.

Já no terceiro exemplo citado no Parecer (deslocamento de base tributária), a prática consiste na transferência de receita ou geração de despesa entre as pessoas jurídicas de forma simulada, com objetivo de desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário.

Em todos os casos citados, verifica-se que a pretensão do Parecer é descaracterizar as operações realizadas entre diversas pessoas jurídicas, entendendo caracterizada a responsabilização solidária pela prática comum do fato gerador, já que todas as empresas se envolveram na transação para que a finalidade fosse atingida.

O Parecer, em realidade, remete a operação de simulação, de violação de estatuto, contrato social e de crimes de sonegação fiscal, todas hipóteses reguladas pelo Código Tributário Nacional em seu Capítulo V, que trata de responsabilidade tributária, sem constituir situações novas, não reguladas, nem que demandem esforço do intérprete.

Pelo contrário, encontramos nos artigos que tratam da responsabilidade tributária de terceiros ou da responsabilidade tributária por infração a solução para os problemas postos.

Para as hipóteses de simulação ou de violação de normas de direito privado, quando a pessoa jurídica operar mediante atos anormais de gestão que atentem contra o próprio objeto social (violação de contrato social), o art. 135 do CTN estabelece a responsabilidade das pessoas físicas que agiram com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social.

Estamos diante de um fato que se amolda perfeitamente à hipótese descrita na norma tributária e faz desencadear o liame jurídico em que a pessoa física deverá responder pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes dos atos ilícitos praticados.

Os crimes de sonegação tributária, de igual maneira, ajustam-se à solução prescrita no art. 137 do CTN, já expostos no item anterior.

Sobre o planejamento tributário abusivo, a despeito do Fisco querer forçar uma interpretação através do art. 124, I, do CTN, o Código traz todas as previsões de responsabilidade tributária, mediante (i) presunção de fraude da operações de alienação ou oneração de bens ou rendas (art. 185 do CTN) de débitos inscritos em dívida ativa, (ii) responsabilidade pessoal de diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas (art. 135, inciso III do CTN), (iii) responsabilidade por infrações conceituadas por lei como crimes (art. 137 do CTN) ou, ainda, (iv) hipóteses em que a autoridade fiscal identifica antes do lançamento tributário a prática do ato ilícito, via comprovação de que houve dolo, fraude ou simulação (art. 149, inciso VII do CTN), podendo imputar responsabilidade tributária ao terceiro que, em benefício do sujeito passivo, contribuiu para supressão ou redução do tributo.

5.5 Sucessão empresarial. Dilapidação patrimonial. Responsabilidade tributária

A sucessão empresarial pode acontecer quando uma pessoa jurídica devedora de tributos transfere equipamentos, empregados, *know how*, etc. para uma outra pessoa jurídica, sendo que essa última assume as atividades operacionais da empresa devedora.

Trazemos como exemplo o caso tratado no REsp 175.269/PR, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em 21.2.2019, DJe 1.3.2019. A devedora principal é uma indústria frigorífica, e outras empresas foram criadas para industrializar frango e suíno, assumindo a posição daquela, utilizando da mesma planta frigorífica e sob a mesma marca comercial.

A sucessão pode se dar de várias formas, utilizando o mesmo espaço físico e a mesma marca, explorando os mesmos clientes, com a contratação da equipe que já trabalhava anteriormente para a empresa devedora, além do esvaziamento patrimonial e de faturamento, sendo a nova empresa detentora dos mesmos sócios (ou não necessariamente), conforme lembra Paulo Cesar Conrado:

“Casos em que as provas indicam que o contribuinte devedor encerrou suas atividades, trasladando-as, mesmo sem formalização, para outra(s) empresa(s), revelam a ideia de simulada continuidade empresarial, uma espécie de sombra para verdadeira sucessão de fato, a incluir-se no arquétipo do art. 133 do Código Tributário Nacional. Podem atuar, nesse sentido, elementos de prova que atestem a sobreposição de sócios, de administradores, de atividades e de endereço, além de transferência de funcionários e, o que pode ser ainda mais revelador, de operações”¹²⁰.

O esvaziamento do faturamento da empresa devedora e a dilapidação do seu patrimônio não configuram grupo econômico e, conseqüentemente, torna-se um grande equívoco jurídico atribuir a tese de responsabilidade solidária com base no interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. No caso específico estamos diante do fenômeno da sucessão, devendo incidir a regra do art. 133¹²¹ do CTN, conforme enfatiza Maria Rita Ferragut:

“Já os grupos econômicos de fato consistem no conjunto de sociedades existentes, operacionais, unidas por vínculos societários (controladas e coligadas) ou por presunção (direção comum). Por pressuporem a existência de um conjunto de sociedades, permitem a corresponsabilidade por interesse comum (art. 124, I, do CTN), por abuso de personalidade jurídica e confusão patrimonial (art. 50 do Código Civil - desconsideração da personalidade jurídica), bem como por fraude e simulação (art. 149, VII, do CTN). Assim, se a sociedade devedora dilapidou o seu patrimônio, de forma a não poder continuar operando (total ou parcialmente, quando a transferência foi de apenas um dos estabelecimentos), o que deveria ocorrer é a incidência da regra do art. 133 do CTN (sem prejuízo da responsabilidade pessoal do administrador), que contempla a sucessão empresarial na aquisição de estabelecimentos. Essa é a norma específica”¹²².

Voltando ao exemplo do REsp 175.269/PR, as provas documentais juntadas ao processo são robustas e nos conduzem ao raciocínio de que o Fisco deveria ter explorado o argumento da responsabilidade por sucessão empresarial, o que não o fez, preferindo alegar a solidariedade do art. 124, inciso I do CTN, sob o

¹²⁰ CONRADO, Paulo Cesar. *Grupo Econômico Irregular, Simulação Empresarial e Solidariedade por Illicitude*, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*... cit., p. 271.

¹²¹ Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

¹²² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*...cit., p. 234.

fundamento de confusão patrimonial. O desfecho do processo foi favorável ao contribuinte, por entender o Superior Tribunal de Justiça que, no momento que a Procuradoria da Fazenda Nacional alegou confusão patrimonial, deveria ter requerido a instauração do incidente de desconconsideração de personalidade jurídica e que o art. 124, I do CTN não seria aplicável.

Percebe-se que a Procuradoria, ao adotar a tese da solidariedade tributária de grupos econômicos, não atingiu o objetivo desejado, embora tivesse em mãos todas as provas e evidências para configurar a responsabilidade por sucessão empresarial, devidamente regulado pelo art. 133 do CTN.

5.6. Responsabilidade patrimonial. Abuso de personalidade jurídica. Confusão patrimonial e desvio de finalidade

A responsabilidade patrimonial será aplicada no âmbito tributário quando não for possível atribuir alguma das hipóteses de responsabilidade tributária de que trata o Código Tributário Nacional. Assim, faremos uma rápida contextualização do conceito de sociedade para, na sequência, abordarmos o tema do abuso de personalidade jurídica e responsabilidade tratada no art. 50 do Código Civil.

A sociedade é uma entidade formada de direito e obrigações, criada mediante registro em órgãos competentes, sendo certo que, por definição legal, o seu patrimônio não se confunde com o patrimônio de seus sócios. A pessoa jurídica possui aptidão para ser titular de direitos e obrigações na ordem jurídica e a sua capacidade decorre logicamente da personalidade que lhe é outorgada pelas normas jurídicas, possuindo autonomia patrimonial.

O Código Civil permite a desconconsideração da personalidade jurídica com objetivo de responsabilizar outras pessoas, quando constatada a prática de atos ilegais. Por meio dessa teoria, ignora-se a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, tornando-se ineficaz a separação patrimonial para um determinado caso e os sócios passam a responder ilimitadamente pela dívida da sociedade, embora não ocorra a invalidade da sociedade.

Temos três espécies de desconsideração de personalidade jurídica: a direta, a inversa e a expandida. Será direta, quando abranger os bens dos sócios, responsabilizando-os pelos débitos da sociedade; ela pode acontecer na modalidade inversa, quando se responsabiliza a pessoa jurídica por obrigações dos sócios, muito comum quando a pessoa física se utiliza de uma pessoa jurídica para blindar o patrimônio pessoal; será, ainda, expandida, quando alcançar não apenas os sócios formais da devedora, mas também os ocultos. Essa última modalidade é utilizada com muita frequência em grupos econômicos de fato.

O art. 50¹²³ do CC estabelece que em casos de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, o Poder Judiciário poderá analisar pedido de desconsideração de personalidade jurídica para que certas e determinadas obrigações sejam estendidas aos bens particulares de administradores, sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

A responsabilidade atribuída é exclusivamente patrimonial, inexistindo sujeição passiva tributária. Nesse sentido, leciona Paulo Cesar Conrado:

“Percebe-se, da leitura desse artigo, notadamente de seu *caput*, que o sistema não confere ao terceiro (representado, na literalidade do dispositivo, pela figura do ‘administrador’ ou do ‘sócio’) responsabilidade tributária (nem poderia, aliás, dada a estatura da lei em que depositado); não é, por conseguinte, atributivo de legitimidade (nem pela ‘porta’ do inciso V do art. 4º da Lei n. 6.830/80, tampouco pela do inciso I do mesmo artigo; esses sujeitos,

¹²³Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;
II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e
III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

a despeito de seu comportamento, não se confundem com o 'devedor' nem com qualquer outro legitimado). A par disso, ele é claro ao vincular os bens desse terceiro à satisfação de determinadas obrigações, permitindo a materialização da figura da 'desconsideração da personalidade jurídica': a do devedor (ou de qualquer outro legitimado do art. 4º da Lei n. 6.830/80) delimita um específico universo patrimonial; a do terceiro, da mesma forma; quando uma e outra dessas personalidades são desconsideradas, os patrimônios se confundem, permitindo a produção do resultado desejado pelo dispositivo - a responsabilização patrimonial de um (terceiro) como se do outro (devedor) fosse"(itálico do autor)¹²⁴.

Verificado o preenchimento dos requisitos, o juiz poderá deferir o pedido de desconsideração (da parte ou do Ministério Público) incidentalmente nos próprios autos de execução. No que diz respeito aos requisitos, deverá estar comprovado o abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

O Código Civil conceitua desvio de finalidade como sendo a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores ou para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. Por sua vez, confusão patrimonial é a ausência de separação de fato entre os patrimônios da pessoa jurídica e os dos sócios e pode ser caracterizada: (i) pelo cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa, (ii) pela transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante, e (iii) por outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

Poderá a Procuradoria Fiscal utilizar o dispositivo do art. 50 do Código Civil, desde que preenchidas as condições para formalização do pedido de desconsideração de personalidade jurídica, e que não seja possível requerer a responsabilidade de terceiro pelas regras do Código Tributário Nacional.

Paulo Cesar Conrado lembra o precedente que foi construído no sentido de que o incidente apenas será necessário "...nas situações em que a responsabilidade que se pretende convocar recaia sobre o patrimônio de terceiro não subordinado à condição de responsável tributário (como por exemplo, do art. 135, inciso III, do CTN, em que a inclusão, via redirecionamento, na lide dispensaria, a

¹²⁴CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 4ª ed., rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 60-61.

*contrario sensu*¹²⁵, o aparelhamento do incidente)¹²⁶, conforme Agravo de Instrumento n. 0012070-68.2016.4.03.0000/SP, Relator Desembargador Carlos Muta, e-DJF3 de 2.9.2016, julgado em 25.8.2016, Terceira Turma do Tribunal Federal Regional da 3ª Região.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu no REsp 1.775.269-PR, Relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em 21.2.2019, DJe 1.3.2019, que é necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora para o redirecionamento de execução fiscal à pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico, mas que não foi identificada no ato de lançamento (Certidão de Dívida Ativa) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN.

Por outro lado, encontramos entendimento, no mesmo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de ser totalmente incompatível o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (presente no regime geral do Código de Processo Civil) com a Lei de Execuções Fiscais, não comportando a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo (REsp 1.786.311/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgamento em 9.5.2019, publicado no DJe 14.5.2019; AgInt no REsp 1.742.004/SP, Relator Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgamento 7.12.2020, publicado no DJe 11.12.2020).

Compartilhamos do entendimento de Paulo Cesar Conrado de que o incidente de desconconsideração de personalidade jurídica é uma importante ferramenta de que a Fazenda Pública pode fazer uso, quando não for possível o enquadramento em alguma hipótese de responsabilidade tributária, nos seguintes termos:

“Esse ‘novo’ instrumento processual, assim pensamos, tem(terá) especial relevo para os casos em que a responsabilidade suscitada pela Fazenda Pública credora toma como referência os assim chamados ‘grupos econômicos irregulares’ constituídos e operados na intenção de frustrar a satisfação do crédito tributário; situações há, com efeito, em que a inclusão do terceiro na lide, via redirecionamento, encontra-se prejudicada pela

¹²⁵Grifo do autor

¹²⁶CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal...*cit, p. 64.

inviabilidade de enquadramento nas hipóteses de responsabilidade tributária registradas na legislação própria (o Código Tributário Nacional); a despeito disso, demonstrados os requisitos do art. 50 do Código Civil (na forma do parágrafo 4º do art. 134 do Código de Processo Civil de 2015), esses casos autorizariam a desconsideração da personalidade jurídica de terceiro e a consequente responsabilização de seus bens - sempre mantida, porém, sua qualidade primitiva (de terceiro, relativamente ao processo de execução), visto que essa é a tônica das modalidades de intervenção de terceiros”¹²⁷.

Em suma, inferimos que é plenamente compatível o incidente de desconsideração de personalidade jurídica com o regime das execuções fiscais, quando não for possível o enquadramento em alguma das hipóteses de responsabilidade tributária do Código Tributário Nacional, mas desde que verificadas as condições de abuso de personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil, mediante a prática de ato ilícito pela pessoa jurídica.

¹²⁷CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal...*cit, p. 67.

CONCLUSÃO

É equivocada a adoção da expressão “grupo econômico irregular” para designar casos em que uma empresa é criada apenas formalmente para desviar patrimônio da devedora. Operações desse tipo refletem casos de simulação, fraude, dolo e confusão patrimonial. São atividades ilícitas que não se ajustam à definição de grupo econômico. É uma contradição atribuir a um empreendimento lícito o adjetivo de “irregular”.

A tese de responsabilidade solidária para “grupos econômicos irregulares” gera imprecisão do conceito de contribuinte e responsável. A solidariedade, prevista no art. 124, inciso I do CTN, não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária. Soa inquestionável que não se pode atribuir solidariedade a quem não está qualificado como contribuinte.

A existência de mero interesse empresarial ou econômico não é suficiente para caracterizar a responsabilidade solidária. É imprescindível o interesse jurídico para a configuração da solidariedade tributária. O interesse jurídico estará representado quando a situação identificada por uma pessoa é capaz de gerar idênticos direitos e obrigações para a outra.

É desacertada a aplicação do art. 124, inciso I do CTN, quando estamos diante de simulação, fraude ou abuso de direito, com intuito de cometer evasão comissiva de tributo. A redação do inciso não mira no ato ilícito e não é dado ao intérprete fazê-lo, já que a solidariedade não se presume, mas, antes, decorre necessariamente de lei.

Ao tratar de simulação ou fraude entendemos que o caminho a ser percorrido pela Fazenda Pública é o de declarar a nulidade dos atos fraudulentos ou simulados de modo que seja possível retirar o manto da autonomia empresarial e executar o patrimônio desviado.

O Sistema Tributário tem resposta para casos de cometimento de atos ilícitos. Diante das provas produzidas, cabe à Fazenda Pública realizar o devido enquadramento nas hipóteses previstas entre os artigos 128 a 138 e art. 149, inciso VII do CTN.

O artigo 149, inciso VII do CTN estabelece que o lançamento será realizado pela Autoridade Administrativa quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. A Autoridade Administrativa deverá dar especial atenção, quando da fiscalização ou durante o monitoramento de contribuintes, ao verificar a existência de ato ilícito, identificando terceiros envolvidos nas operações e promovendo a constituição do crédito tributário com relação a estes.

O art. 137 do CTN deve ser usado nas situações de crimes tributários em que se estabelece a responsabilidade pessoal do agente, por práticas relacionadas à Lei 8.137/90 (que trata dos crimes contra ordem tributária).

O Parecer da Receita Federal insiste na aplicação da responsabilidade solidária de “grupo econômico”, do art. 124, inciso I do CTN, quando se trata de crime fiscal, o que é equivocado, posto que o Código Tributário Nacional estabelece regra de responsabilidade tributária para os casos de crimes fiscais, havendo a responsabilidade pessoal do diretor, administrador, gerente e representantes de pessoas jurídicas.

A constituição de outra pessoa jurídica com o propósito de promover a dilapidação do patrimônio da empresa devedora configura sucessão empresarial, sendo aplicável a regra do artigo 133 do CTN, mediante comprovação de transferência de ativo, uso de marca, contratação de mesmos funcionários, utilização dos equipamentos ou da estrutura física.

O Código Civil assegura a responsabilidade patrimonial decorrente de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão

patrimonial, na situação que fique caracterizada que empresas são utilizadas com o propósito de lesar credores, com ausência de separação patrimonial entre sociedades e/ou sócios e transferência de ativos sem contrapartida financeira ou de forma simulada.

Quando se tratar de abuso de personalidade, identificado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, a Fazenda Pública deverá requerer a instauração do incidente de desconconsideração de personalidade jurídica, desde que não seja possível a subsunção dos fatos a algumas das hipóteses de responsabilidades tributárias prescritas no Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. *O Interesse Comum pelo Art. 124, I, do CTN, como Parâmetro Jurídico Fundamental à Responsabilização Tributária de Pessoas Jurídicas Integrantes de Grupos Econômicos*, artigo extraído do livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *A Responsabilidade Tributária de Empresas que Compõem um Mesmo Grupo Econômico em Face do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018*, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

_____. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. Texto publicado no livro *Contraponto jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. 1ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed./8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *República e Constituição*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Noções de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006*. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Teoria dos Princípios*. 4ª. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. *Grupos Econômicos*. Artigo publicado na *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ano 14, n. 82, Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro – CTN Comentado*. 14ª. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: arts. 134 e 135*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Lejus: 1998.

BENITES, Nórton Luís. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

CANUTO NETO, Rubens de Mendonça; BARROS, Wander Magalhães. *Breves Apontamentos sobre a Possibilidade de Extensão de Responsabilidade Tributária de Contribuintes Pessoa Jurídica para as Demais Sociedades Integrantes de Grupo Econômico de Fato*, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Leonardo Henrique de Cavalcante; CARRÁ, Bruno Leonardo Câmara. *Grupo Econômicos de Fato e Responsabilidade Tributária por Solidariedade: uma Análise Conglobante do Art. 124 do CTN*. Artigo publicado no livro *créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva. 2019.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Volume 2. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Volume 1. São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONCEIÇÃO JÚNIOR, Nelson Edson da. *Da Fraude Tributária em Grupos Econômicos de Fato em Função da Falta de Regulamentação da Norma Geral Antievasão Fiscal*, publicado no livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 4ª ed., rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. *Grupo Econômico Irregular, Simulação Empresarial e Solidariedade por Illicitude*, artigo publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

COSTA, Marcio Cesar. *A responsabilidade tributária dos sócios: teoria e prática processual sob o regime jurídico do novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Intellecto Editora, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 2009. 387 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 3ª ed. ver. e atual. nos termos da Constituição de 1988. São Paulo: Forense, 19994.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado; CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey: 1997.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria do Advogado: 1971.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4ª ed., ver., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*, artigo publicado no livro *Contraponto jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

_____. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

- GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limite para a desconsideração dos negócios jurídicos*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal*. Artigo publicado na RIL Brasília a. 57 n. 225, jan./mar. 2020.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador*. Disponível em <http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comum-na-situacao-que-constitua-o-fato-gerador>. Acesso em 22.01.2020.
- KOSAK, Ana Paula. *A prova do dolo no crime de lavagem de dinheiro*. Publicado site: <https://canalcienciascriminais.jusbrasil.com.br/artigos/549928069/a-prova-do-dolo-no-crime-de-lavagem-de-dinheiro?ref=serp>
- LIMA NETO, José Gomes de. *Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- MEDEIROS, Rafael de Souza. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.
- OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. *O Art. 124, I, do CTN, à Luz do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018: Análise e Reflexões*, artigo publicado no livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Solidariedade Tributária Passiva e Responsabilidade Tributária Passiva - Características e Inexistência Simultânea*, publicado no livro *Grupos econômicos*, coord. Ives Gandra da Silva Martins; conferencista Humberto Ávila. Porto Alegre: Magister, 2015.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. *Alcance da Solidariedade Prevista no Art. 124, Inciso II, do CTN*, publicado no livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

RODRIGUES, Bruno Lemos; ROSENBLATT, Paulo. *O Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica nos Grupos Econômicos de Fato ou na Sucessão Empresarial em Fraude à Lei ou Abuso de Direito*, texto publicado no livro *créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

ROICHMAN, Carlos Barreto Campello; FURTADO, Leonardo Quintas; AVELINO, Murilo Teixeira; SILVA, Thiago Moreira da Silva. *Função Social da Propriedade e Grupos Econômicos de Fato Irregulares: Responsabilidades Tributárias e Patrimonial e Aplicação do IDPJ na Execução Fiscal do Crédito Tributário*, ensaio publicado no livro *Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria do Advogado: 1971.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coordenador) et al. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SANTOS, Herta Rani Teles; SOUSA, José Péricles de. *O Art. 124 do Código Tributário Nacional na Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: Definições e Perspectivas*, texto publicado no livro *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) et al. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. *A Lei Complementar e a repartição das competências tributárias*, artigo publicado no *Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira*, Alcides Jorge [et al.]. São Paulo: Noeses, 2012.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentário ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil: volume único*. 5 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.
- VITTORIA, Aline Della. *Elementos Objetivos para a Responsabilização Tributária Solidária de Sociedade Integrantes do Mesmo Grupo econômico de Fato: Estudo do Art. 124, I, do CTN*, artigo publicado no livro *créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. SILVA, Thiago Moreira (coordenador e organizador) *et al.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.
- TIBURCIO, Carmen *et al.* *Contraponto jurídico: posicionamentos divergentes sobre grandes temas do Direito*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- TOMKOWSKI, Fábio Goulart. *Planejamento Tributário: a Fraude à Lei no Direito Tributário Brasileiro*, artigo publicado na *Revista de Direito Tributário Atual n. 37*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2017.
- <https://ibdt.org.br/RDTA/37/planejamento-tributario-a-fraude-a-lei-no-direito-tributario-brasileiro/>
- YAMASHITA, Douglas; YAMASHITA, Beatriz R. *XL Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária*. Livro *Grupos econômicos*, coord. Ives Gandra da Silva Martins; conferencista Humberto Ávila. Porto Alegre: Magister, 2015.