XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenadores: Rafhael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-094-7
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA E GRUPOS ECONÔMICOS

TAX SOLIDARITY AND ECONOMIC GROUPS

Christian Sahb Batista Lopes
Rafhael Frattari

Resumo

A pesquisa discute a imputação do dever tributário a terceiros em virtude do mero pertencimento a grupo econômico, na tentativa de determinar as hipóteses nas quais seria possível a aplicação deste procedimento. A partir da definição legal de grupo econômico com base na legislação societária, trabalhista e tributária foi possível identificar grupos econômicos de direito e grupos econômicos de fato. O trabalho constatou que a responsabilização tributária depende da solidariedade e que a última só pode ser determinada pelo legislador complementar. Ao largo deste caso, concluiu-se que só se pode atribuir responsabilidade tributária a terceiro por grupo econômico se houver desconsideração da personalidade jurídica, nos termos dos requisitos exigidos pela lei civil e, a partir do ano que vem, segundo o procedimento colocado pelo Novo Código de Processo Civil.

Palavras-chave: Grupo econômico, Responsabilidade tributária, Solidariedade

Abstract/Resumen/Résumé

The research discusses the allocation of the tax obligation to a third party by virtue of the mere belonging to an economic group in an attempt to determine the hypothesis in which this procedure would be possible. From the legal definition of economic group based on corporate, labor and tax law it was possible to identify legal economic groups and actual economic groups. The study found that the tax liability depends on the solidarity and that the latter can only be determined by the supplementary legislator. Off this case, it was concluded that one can only assign tax liability to a third party by means of an economic group if the corporate veil is pierced, in accordance with the civil law requirements and, from next year on, according to the procedure set by the New Code of Civil Procedure.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Economic group, Tax liability, Solidarity

1 INTRODUÇÃO

Em tempos de crise e de necessidade de recursos, o Estado tem se esforçado cada vez mais para aumentar o ingresso de receitas tributárias, nem sempre seguindo os caminhos autorizados pela Ordem Jurídica. A tentativa de atribuir débitos tributários a terceiros sob o argumento de pertencimento ao mesmo grupo econômico do contribuinte parece fazer parte da política de arrecadação da Administração Tributária e dos órgãos de representação judicial da Fazenda Pública, especialmente incentivados com procedimento semelhante utilizado com sucesso na Justiça do Trabalho, conforme alertaram recentemente Renato Lopes Becho (2014, p. 132) e Ives Gandra da Silva Martins (2015, p. 101).

O problema do redirecionamento da execução às sociedades supostamente integrantes de grupos econômicos foi bem contextualizado por Maria Rita Ferragut:

> A constatação de que a atribuição da responsabilidade tributária, para os administradores pessoas físicas, mostrou-se ineficaz do ponto de vista arrecadatório, somada à criação de holdings, esvaziamentos patrimoniais e interpostas pessoas, pretendem justificar os excessos presentes dos pedidos de redirecionamento da cobrança da dívida, e nas decisões judiciais que deferem tais pleitos, em especial pela falacioso e generalista entendimento de que o contribuinte é sonegador. Pautando-se numa interpretação finalística, o Judiciário não raramente desconsidera os limites normativos da lei, em prol do redirecionamento do passivo fiscal para empresas que, alegadamente, compõem um grupo econômico.
> Assim, ao mesmo tempo em que prejuízos e créditos fiscais não podem ser compartilhados pelo grupo, a dívida deve ser solidariamente suportada por todos aqueles que não participaram do fato gerador, não praticaram qualquer ato fraudulento e não participaram da administração da sociedade originariamente devedora.
> O objetivo é responsabilizar o grupo econômico. Responsabiliza-se a empresa que detém uma pequena participação social na sociedade devedora, a que contrata executivo que no passado trabalhou em contribuinte hoje detentor de elevado passivo fiscal, as que atuam em ramo de negócio comum a vários devedores. (2014, p. 88)

Nesta linha, o objetivo deste trabalho é analisar se é possível a responsabilização de uma pessoa jurídica por débitos tributários de outra, exclusivamente pelo fato de elas pertencerem ao mesmo grupo econômico?

A justificativa para a pesquisa é a frequência com que a Fazenda Pública tem requerido o redirecionamento de execuções fiscais para terceiros, distintos dos contribuintes, e também a prática que vem se tornado comum da inclusão dos primeiros como

responsáveis ainda no lançamento do tributo, ao argumento do pertencimento a grupo econômico comum. Em regra, o procedimento não é acompanhado de descrição detalhada dos fatos que justificariam a medida, mas tão somente da menção a determinados dispositivos legais.

Mesmo em relação ao fundamento legal que permitiria o expediente, parece não haver consenso do Fisco, pois ora são citados os artigos 124 ou 135 do Código Tributário Nacional, ora o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91 ou ainda o próprio art. 50 do Código Civil. Não é difícil perceber que o tema tem relevância econômico-social imensa e importa a milhares de contribuintes país afora, surpreendidos diariamente com a imputação de dívidas tributárias para as quais não concorreram.

A pesquisa tem natureza jurídico-compreensiva e dogmática (GUSTIN, DIAS, 2013, p. 28-29), já que visa explicar a possibilidade de transferência de responsabilidade tributária a grupo econômico pela análise das normas jurídicas pertinentes e pela aferição de sua compatibilidade com a Constituição Federal e com o sistema tributário nacional.

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e também a análise de decisões, com ênfase no tratamento jurisprudencial dado pelo Poder Judiciário à imputação de responsabilidade tributária do grupo econômico. Como técnica, adotou-se a análise de conteúdo[1], pela qual se buscou: a) definir as condições de produção dos discursos analisados, sejam eles trabalhos teóricos, leis ou decisões judiciais; b) identificar as unidades de informação relevantes para a investigação e c) relacioná-las com o problema sugerido, tendo como pano de fundo a livre organização dos negócios e exercício de empresa, previstos na Constituição Federal de 1988.

[1] A análise discursiva de conteúdo ora é tratada como método em sentido amplo, ora como técnica de pesquisa. Sobre o tema, cf: DEMO, Pedro. *Pesquisa e informação qualitativa*. Campinas: Papirus, 2001; MINAYO, Maria Cecília de Souza. *O desafio do conhecimento*: pesquisa qualitativa em saúde. 8. ed. São Paulo: Hucitec, 2004. Para efeitos deste trabalho, buscou-se verificar as condições de produção de cada discurso (texto doutrinário, legislação, jurisprudência), para que as informações sejam analisadas de acordo com as inclinações teóricas, políticas e ideológicas dos seus produtores, como também para averiguar eventuais contextos histórico-sociais relevantes. Após a análise textual preliminar, buscou-se identificar as unidades de informação que seriam requeridas no trabalho, quase sempre retiradas dos objetivos específicos já descritos. De posse de uma infinidade de "*unidades de informação*", iniciou-se a tarefa hermenêutica propriamente dita. A terceira etapa partiu das unidades de informação recolhidas nos textos doutrinários, nas posições jurisprudenciais e nas normas positivas, relacionando-as com o problema escolhido.

Para tanto, é importante, a partir do paradigma do Estado Democrático de Direito, analisar as unidades de informação relevantes para a questão, como "personalidade jurídica", "solidariedade", "interesse comum", "confusão patrimonial", "abuso de personalidade" entre outras, relacionando-as ente si para delas extrair-se a construção de sentido das normas jurídicas (GUASTINI, 2005) importantes ao caso.

Também foi refeita a construção da linha jurisprudencial sobre o assunto, especialmente com apoio nos entendimentos do Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal.

A partir daí, a hipótese levantada é a de que a transferência de responsabilidade tributária por formação de grupo econômico só pode ter lugar quando as sociedades participam conjuntamente da realização do fato gerador do tributo e, por isso, há interesse comum na realizado do fato gerador (art. 124, do CTN), ou quando existe autorização para a desconsideração da personalidade jurídica, com garantia de ampla defesa e do contraditório, como garante expressamente o Novo Código de Processo Civil.

Depois de visitar o conceito legal de grupo econômico, analisar-se-á cada uma das hipóteses que podem ser utilizadas para sustentar eventual transferência de responsabilidade tributária.

2 O CONCEITO LEGAL DE GRUPO ECONÔMICO E DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA LEVANTADO

A legislação empresarial previu expressamente a figura do grupo econômico convencional, constituído pela manifestação formal de vontade de seus integrantes, com a intenção de unir esforços para o bem comum das sociedades envolvidas (art. 265 da Lei n. 6.604/76[2]). Ainda assim, a legislação prevê que cada pessoa jurídica manterá a

[2] 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

sua personalidade e patrimônio em face ao grupo, salvo exceções expressamente determinadas (art. 278, parágrafo 1º, da Lei n. 6.604/76[3]). No caso, haverá independência jurídica e unidade de direção, conforme ensina José Augusto Engracía Antunes (1993, p. 25), o que implica dizer que:

> [...] a existência do grupo econômico não compromete ou desnatura a identidade das empresas associadas, que permanecem como pessoas jurídicas distintas e autônomas, respondendo cada qual pelo pagamento das dívidas contraídas de forma isolada, exceto quando houver disposição legal sem sentido contrário [...] (FERRAGUT, 2014, p. 90)

Ao lado do grupo econômico convencional, em que há acordo firmado e empresa negocial conjunta para fins comuns, há ainda grupos econômicos definidos pelo controle comum, segundo a legislação societária. Nestes casos, pode-se falar também em grupo econômico de direito, uma vez que estão presentes elementos que indicam a empresa comum de sociedades.

À míngua da existência de contrato entre as sociedades, são considerados grupos econômicos formais aqueles casos nos quais o arranjo de sociedades apresenta preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores, mesmo que sem controle, mas com inegável influência significativa. Ainda que esse conceito seja relativamente indeterminado, o controle decisório parece elemento essencial para caracterizar a ideia de grupo econômico para a legislação societária. Por isso, qualquer tentativa de considerar sociedades distintas como participantes de grupos econômicos formais deve precedida pela análise da forma de exercício da manifestação de vontade do grupo, com a verificação dos elementos de gestão apresentados, como alerta Frederico Breyner (2011).

Seja em grupos econômicos convencionais ou em grupos econômicos formais (ambos grupos econômico de direito) só deve haver responsabilidade tributária conjunta nos casos de solidariedade previsto no art. 124 do Código Tributário Nacional, e por isso, é

---

realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns. (BRASIL, 2015c)

[3] Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.
§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade. (BRASIL, 2015c)

imprescindível a análise dos mecanismos de gestão e da formação de vontade permitida pelo controle decisório, pois a solidariedade prevista no *Codex* Tributário não se relaciona com o compartilhamento de mero interesse econômico, mas sim com a realização conjunta do fato gerador do tributo, como se verá adiante.

No entanto, a par das formas jurídica e formalmente organizadas de grupos econômicos, chamadas ainda de grupos econômicos de direito, questão que também instiga a presente pesquisa é a hipótese de atribuição de responsabilidade tributária em casos de grupos econômicos informais ou de fato (FERRAGUT, 2014, 90), para os quais inexistam convenções, contratos ou mesmo controle decisório formal, estabelecidos pelas regras societárias.

É o caso, por exemplo, de empresas pertencentes aos mesmos sócios, mas representados por interpostas pessoas, enfim, dos casos em que há controle e empresa comum, disfarçados pelo contribuinte.

O conceito de grupo econômico da legislação trabalhista é bastante amplo, centrado apenas na ideia de controle comum, a possibilitar a responsabilidade solidária para fins de responsabilidade laboral:

> Art. 2º - (...)
> (...)
> Parágrafo 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. (BRASIL, 2015a)

Note-se que para o direito do trabalho pouco importa se a empresa das sociedades é comum ou mesmo se há aproximação entre os ramos ou setores da atividade social, havendo controle comum, tem lugar a solidariedade por dívidas trabalhistas, ao argumento da proteção aos interesses dos hipossuficientes na relação jurídica.

A legislação ordinária fiscal também adotou um controverso e amplo conceito de grupo econômico:

> Lei n. 8.212/91
> Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
> (...)
> IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei. (BRASIL, 2015e)

O conceito fiscal de grupo econômico no direito tributário está presente apenas na legislação aplicável às contribuições devidas à seguridade social e, de plano, não pode ser aplicada aos demais tributos.

Ainda assim, parece que o objetivo do dispositivo foi o de seguir a orientação firmada no direito laboral, de modo a permitir a solidariedade por dívidas previdenciárias a qualquer sociedade do grupo, pelo simples fato de que elas estejam sobre controle comum, formal ou não.

O objetivo deste trabalho é analisar se o conceito de grupo econômico pode ser utilizado para a atribuição de solidariedade tributária, especialmente diante de sua controversa compatibilidade com as normas gerais que regem o tema, previstas no Código Tributário Nacional, bem como defender que em casos de grupos econômicos informais é necessária a desconsideração da personalidade jurídica, com todos os seus rígidos requisitos e procedimentos, para que possa se cogitar de solidariedade tributária.

3 AS SUPOSTAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR GRUPO ECONOMICO

Como se disse, a tentativa de se responsabilizar sociedades por débitos tributários de outros contribuintes tem sido realizada com base em inúmeros dispositivos legais, inexistindo consenso na Fazenda Pública acerca dos fundamentos que a permitiriam.

Ora é alegada suposta solidariedade entre as empresas de grupo econômico de direito, decorrente do art. 124 do Código Tributário Nacional, que permitiria, de modo geral, a imputação das dívidas tributárias a terceiros que tivessem interesse econômico comum relacionado com a questão.

Em relação aos débitos de contribuições devidas à seguridade social, também é frequentemente lembrado o art. art. 30, IX da Lei n. 8.212/91 e a Instrução Normativa n. 971, pois estabelecem expressamente a responsabilidade solidária.

Mesmo que claramente distanciado do assunto, o art. 135 do CTN tem sido citado para permitir suposta responsabilização solidária de terceiros, quase sempre sem que haja grupo econômico de direito. Da mesma forma, é também usual a menção à autorização geral prevista no Código Civil, art. 50, ao permitir a desconsideração da personalidade jurídica, especialmente diante de grupos econômicos de fato.

3.1 A SOLIDARIEDADE DO ART. 124 DO CTN

O art. 124 do Código Tributário Nacional determina as hipóteses de solidariedade no direito tributário brasileiro:

> Art. 124. São solidariamente obrigadas:
> I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
> II - as pessoas expressamente designadas por lei.
> Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (BRASIL, 2015b)

Como lembra Misabel Derzi (2013, p. 1119), a solidariedade não é causa de transferência de responsabilidade tributária, como as demais previstas a partir do art. 130 do CTN, mas sim forma de garantia do crédito tributário, a mais ampla das garantias fideijussórias, eis que se trata de aumentar o número de pessoas das quais pode ser exigido o crédito, sem qualquer benefício de ordem.

Pela amplitude da garantia ofertada é que o CTN previu requisitos importantes para o estabelecimento da solidariedade em matéria tributária. O primeiro deles é a presença da lei como veículo introdutor da norma jurídica que determina a solidariedade. Apenas o legislador pode estabelecer casos em que há solidariedade no direito tributário, a teor do art.124, II do CTN.

Ora, se a lei é necessária para a simples atribuição de responsabilidade tributária, também deve sê-lo para imposição de ônus mais grave, como o estabelecimento de solidariedade.

No entanto, engana-se quem imagina que o dispositivo permita ao legislador ordinário a liberdade para dispor sobre o tema como queira, por isso, a norma geral ainda exige que haja interesse comum para que se estabeleça a solidariedade entre devedores.

Certamente o conceito de interesse comum poderia ter sido trabalhado de modo mais adequado pelo legislador complementar (CARVALHO, 2003, p. 310-311), para reduzir as construções de sentido a partir dele possíveis (GUASTINI, 2005). Mesmo assim, a doutrina tem se esforçado para oferecer alguns limites interpretativos ao termo, para reduzir o seu núcleo de significação, de modo que não haja imputação indiscriminada da solidariedade (CALCINI, 2014, p. 43).

De plano, o interesse comum exige que os devedores que podem ser tidos como solidários pelo legislador estejam em igual posição jurídica frente a um plexo de direitos e deveres (CARVALHO, 2003, 311). Assim, "são exemplos de interesse comum a solidariedade no pagamento do IPTU por todos os proprietários de um mesmo imóvel, e do ITBI pelas transmissões imobiliárias de interesse de mais de um comprador" (FERRAGUT, 2014, p. 93). Portanto, pessoas que estejam em posição jurídica antagônica em determinada situação, como comprador e vendedor, ou mesmo complementar, como a pessoa jurídica e o seu sócio, não podem ser consideradas partilhando interesse comum. Essa situação comum pressupõe que os direitos e os deveres sejam idênticos frente à situação jurídica. É o caso da solidariedade de dois sócios administradores, entre si, quando o débito da pessoa jurídica pode lhes ser exigido, presente a possibilidade de transferência. Também do consórcio de empresas, quando há evidente manifestação de vontade comum e prática conjunta do fato gerador, na venda de bens ou prestação de serviços.

Não se trata, portanto, de interesse nas consequências econômicas dos fatos, pois, do contrário, muitos contribuintes poderiam ser considerados devedores solidários, sem

que tivessem qualquer relação efetiva com o fato gerador do tributo. Nesta linha é a advertência de Frederico Breyner:

> Além disso, não há entre sociedades do mesmo grupo econômico, interesse comum a justificar a solidariedade com fulcro no art. 124, I, do CTN, relativamente a todo e qualquer fato gerador realizado. Pelas relações entre as sociedades de um grupo delineadas acima, não há correalização de fatos geradores que lhes qualifique como contribuintes por esses fatos, mas sim de relações de subordinação dessas sociedades ao centro decisório.
> É certo que "manter relações societárias", "participar no capital de outra sociedade", "controlar sociedades" e outros fatos similares não constituem fatos geradores de obrigações tributárias. Logo o simples fato de pertencer ao mesmo grupo econômico não revela correalização de fatos geradores. Tais fatos podem revelar apenas um interesse de uma sociedades nas consequências econômicas dos fatos geradores realizados por outras sociedades do grupo. (2011, p. 76)

Portanto, ainda que uma sociedade participante de grupo econômico tenha interesse no sucesso econômico das demais, o que, obviamente, é mais do que natural, isso não significa que ela comungue da realização da materialidade dos fatos geradores descritos na norma jurídica ou que partilhe a posição jurídica do contribuinte que realizou o fato gerador.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça percebeu o problema, e tem sido inequívoca ao segregar a noção de "interesse econômico" nas consequências do fato gerador daquela de "interesse comum", como se extrai do exemplar julgado:

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. INDISPONIBILIDADE DE BENS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.
> 1. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, <u>apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação</u>.
> 2. Hipótese em que o Tribunal de origem, com base no conjunto probatório, reconheceu a prática de atividades comuns entre as empresas integrantes do grupo econômico, de forma a reconhecer a responsabilidade tributária solidária e, consequentemente, a justificar a legitimidade passiva. Logo, a modificação do julgado requer o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ, por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. Precedentes.
> Agravo regimental improvido[4]. (BRASIL, 2015i)

[4] AgRg no REsp. 1.433.631/PE, STJ, 2ª Turma, Min. Humberto Martins, julgado em 10/03/2015.

Desta maneira, segundo o STJ, “interesse comum” não é a mesma coisa de “interesse econômico comum”, pois o primeiro exige a possibilidade de correalização do fato gerador, possível apenas para aqueles que estejam em posição jurídica idêntica, apta a permitir a prática conjunta do fato gerador.

Esse entendimento parece o mais adequado ao problema. É que mesmo que de vaguidade indesejada, a noção de interesse comum e a utilização da solidariedade em matéria tributária devem ser compreendidas a partir do conjunto de normas que compõem o sistema tributário. Portanto, o princípio da legalidade tributária, a determinação da tipicidade na configuração dos fatos geradores, a rígida atribuição de competências tributárias no sistema constitucional brasileiro são lentes pelas quais devem ser construídos os sentidos de quaisquer normas tributárias no país. A determinação do fato gerador pela Constituição já vincula os possíveis sujeitos passivos do tributo, impedindo que normas inferiores distorçam o sistema, sob o estabelecimento de responsabilidade de terceiros ou do estabelecimento da solidariedade. Imaginar outra forma de enfrentar o problema equivaleria a construir castelos e meter-lhe portas de papelão, como dizia o saudoso Geraldo Ataliba.

Portanto, a solidariedade tributária não se extrai de maneira natural da simples presença do grupo econômico, ainda que formalizado por convenção ou por regras que definem o controle decisório. É necessária que tenha havido prática comum do fato gerador, sem a qual é vedada qualquer exigência tributária ao argumento da solidariedade, que, de resto, nunca há de ser presumida.

3.2 O ART. 30, IX, DA LEI N. 8.212/91

Já o art. 30, IX da Lei n. 8.212/91 prega suposta responsabilidade tributária solidária para as obrigações decorrentes da arrecadação e do recolhimento das contribuições devidas para a seguridade social:

> Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
> (...)

> IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; (BRASIL, 2015e)

A amplitude da expressão "*grupo econômico de qualquer natureza*" tem sido utilizada pela Fazenda Nacional para redirecionar milhares de dívidas previdenciárias para sociedades, mesmo diante de elemento de conexão mínimo com os devedores originais, portanto, sem que existam grupos econômicos de direito. Em alguns casos, a denominação social semelhante ou a presença de sócio comum tem sido suficientes para encrencar sociedades, ainda que com ramo de atividade distinta, estabelecimentos separados e vida contábil completamente apartada do devedor originário.

Nestes casos, obviamente, para a Administração Pública prevalece a simples intenção de arrecadar o tributo, ainda que o fato gerador não tenha absolutamente nenhuma relação ou proveito aos devedores determinados pela legislação.

O procedimento deve ser colhido com mais cuidado, no mínimo, porque a solidariedade não pode ser vista como forma de burlar as regras de atribuição de responsabilidade tributária, a terceiros, a título de substituição. É que nestes casos o Código Tributário Nacional exige de modo inconteste a vinculação do terceiro ao fato gerador, como prevê o art. 128:

> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 2015b)

Assim, se a atribuição de responsabilidade por substituição requer a vinculação da terceira pessoa com o fato gerador, é claro que a exigência também se apresenta em casos de solidariedade, a mais ampla das garantias do crédito tributário, sem benefício de ordem.

O tema não pode ser analisado isoladamente, sobretudo porque o sistema de divisão de competências brasileiro é rígido, com a descrição expressa do fato gerador da maior parte dos tributos e a exigência material da tipicidade tributária ou definição conceitual fechado, como quer Misabel Derzi (2007).

Sobre fazer pouco dos princípios elementares do sistema tributário do ponto de vista material, como explicado também no tópico anterior, a tentativa de utilização do permissivo da Lei n. 8.212/91 esbarra em intransponível obstáculo formal. É que a solidariedade só pode ser estabelecida por lei complementar, conforme exigência constitucional expressa:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> (...)
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> (....)
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (BRASIL, 2015j)

O Texto Constitucional é claro: para dispor sobre os elementos da obrigação tributária é necessária norma geral de direito tributário, papel cumprido pelo Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição como lei complementar material, como alerta Rafhael Frattari (2010, p. 168).

Como elementos da obrigação, pode-se citar o sujeito ativo, o sujeito passivo e o liame obrigacional que os une, o crédito tributário. Por isso mesmo, as causas de suspensão e de extinção do crédito são apenas aquelas previstas no CTN, como determina o art. 141 do CTN, apoiado pelo art. 146, III, *b* da Constituição Federal. Da mesma forma, o vínculo que representa o dever jurídico do obrigado é assunto próprio da norma geral, pois evidentemente compõem o que o dispositivo constitucional denomina de "obrigação tributária".

Este entendimento não é simples ilação doutrinária, pois já foi adotado pelo próprio Supremo Tribunal Federal, ocasião em que o Tribunal afastou a intenção da Receita Federal em tornar todos os sócios responsáveis solidários pelas dívidas securitárias da sociedade, no julgamento do art. 13 da Lei n. 8.620:

> 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.
> (...)

> 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.[5] (BRASIL, 2010)

O precedente foi julgado sob o regime da repercussão geral e põe pá de cal em qualquer tentativa de se estabelecer a solidariedade no direito tributário que seja incompatível com os requisitos formais e materiais do art. 124 e 128 do Código Tributário Nacional.

Portanto, é justo se esperar que o art. 30, IX da Lei n. 8.212/91 tenha destino semelhante, sendo considerado inconstitucional pela Corte Constitucional, de maneira que não possa servir de fundamento para a atribuição de responsabilidade ou solidariedade por mero pertencimento a grupo econômico, seja de direito, seja de fato.

3.3 A TRANSFERÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO ART. 135 DO CTN

De todas as tentativas de se fundar legalmente a atribuição de responsabilidade tributária por pertencimento a grupo econômico talvez a mais inusitada seja a utilização do art. 135 do CTN:

> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
> I - as pessoas referidas no artigo anterior;
> II - os mandatários, prepostos e empregados;
> III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL, 2015b)

[5] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 562.276/PR, STF, Pleno, Repercussão Geral, Min. Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010.

O dispositivo traz a hipótese de ação dolosa do representante contra o representado, praticada com excesso de poderes ou infração à lei que define deveres de representação. Por isso, neste caso, a responsabilidade deve ser transferida integramente ao representante (pessoa física) que age contra o interesse do representado, conforme leciona Ives Gandra da Silva Martins:

> Ora, sempre que contratos ou estatutos sociais, a saber, os diplomas protetores da vida societária, são violados por quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a que pertencem, está, como o Fisco, na posição de vítima, e não pode de vítima ser transformada em autora. (2015, p. 99).

Assim, os representantes são chamados a responder pelo débito de modo pessoal, o que quer dizer que o débito deve ser deles exigido, livrando a pessoa jurídica vitimada pela sua conduta.

Embora a interpretação não seja pacífica, é importante notar que o dispositivo é destinado apenas às pessoas físicas, o que afasta a possibilidade de que seja utilizado para fundamentar a atribuição de responsabilidade ou solidariedade por grupo econômico (FERRAGUT, 2014, p. 101).

3.4 A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Por fim, é importante perquirir se a desconsideração da personalidade jurídica pode ser utilizada para permitir a solidariedade entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, de direito ou de fato.

A personalidade jurídica decorre dos efeitos jurídicos que o ordenamento imputa às normas que preveem o contrato celebrado como fonte de direito e obrigações, como explica Heleno Taveira Torres:

> Por força da aplicação do regime jurídico que lhe configura, formal e materialmente, a sociedade obtém do direito, mediante outras tantas normas, personalidade jurídica distinta das pessoas que a formam, com capacidade para ser centro de imputação de direito e obrigações. (2005, p. 42)

Assim, sobretudo em se tratando de sociedade de responsabilidade limitada, os deveres da sociedade formada não podem ser imputados a terceiros ou aos seus sócios, ante a ausência de lei que determine hipóteses claras nas quais se deva desprezar a personalidade jurídica estatuída.

A possibilidade de que a lei estabeleça casos de descortinamento da personalidade não está livre de condicionantes, pois do contrário estariam diminuídas a autonomia da vontade, a liberdade de organização de negócios e a livre iniciativa, valores elevados à condição de normas principiológicas tidas como fundamentos da ordem econômica constitucionalmente estabelecida.

Por isso, o legislador só pode prever casos de desconsideração quando a utilização da personalidade jurídica dá azo à infrações e ilícitos decorrentes de sua utilização abusiva, quando o seu manto presta-se a papéis antijurídicos, desabonados pela ordem jurídica.

Desta maneira, existem normas específicas que determinam a despersonalização ou pelo menos a desconsideração da personalidade para a exigência de determinadas obrigações, quando o véu protetor é utilizado para infrações ou para impedir que sanções patrimoniais sejam aplicadas, como é o caso da legislação consumerista, ambiental e anticorrupção:

> Lei n. 8.048/90 (CDC)
> Art. 28 - O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social ou sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores. (BRASIL, 2015d)
>
> Lei n. 9.605/98
> Art. 4º - Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente. (BRASIL, 2015f)
>
> Lei n. 12.846/13 (Anticorrupção)
> Art. 14 - A personalidade jurídica poderá ser desconsiderada sempre que utilizada com abuso do direito para facilitar, encobrir ou dissimular a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei ou para provocar confusão patrimonial, sendo estendidos todos os efeitos das sanções aplicadas à pessoa jurídica aos seus administradores e sócios com poderes de administração, observados o contraditório e a ampla defesa. (BRASIL, 2015h)

Nestes casos, a proteção ao bem tutelado pela ordem jurídica permite que seja descortinada a personalidade jurídica quando ela é utilizada para cometer infrações ou dificultar a punição do infrator de alguma maneira. Ao lado das hipóteses específicas de previsão de desconsideração da personalidade jurídica, há norma geral prevendo a possibilidade, desde que presentes os seus requisitos, como dispõe o art. 50 do Código Civil:

> Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (BRASIL, 2015g)

Embora ainda se veja vozes em contrário, parece claro que a desconsideração da personalidade jurídica pode ser utilizada em direito tributário, pois o princípio da unidade do ordenamento jurídica impõe a observância do art. 50 do Código Civil, de modo geral.

3.4.1 Elementos que devem ser identificados para a caracterização de casos de simulação ou fraude

Assim, parece possível que a Fazenda Pública requeira a desconsideração da personalidade jurídica em casos em que houve abuso de personalidade, da qual tenha decorrido desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

No entanto, essa possibilidade não decorre do pertencimento a um determinado grupo econômico, mas sim da utilização indevida da personalidade jurídica, comprovada pelo Fisco. Tampouco se trata da inadimplência do contribuinte. Se é certo que a mera inadimplência não pode ser fundamento único para a transferência de responsabilidade ao sócio, conforme a Súmula n. 430 do STJ, com maior razão o mero não recolhimento do tributo não autoriza a imputação de débito a outra pessoa jurídica, apenas por pertencimento a controle comum ou algo que valha.

Portanto, a desconsideração é decorrente de situação comprovada pela Fazenda Pública que envolva utilização antijurídica da personalidade, em geral com a presença de alguns elementos, tais como: a) a independência meramente formal de pessoas jurídicas; b) a identidade de identidade de gestores comuns (administradores, contadores, advogados, etc.); c) formação de quadro societário comum ou com pessoas vinculadas (parentes); d) estrutura administrativa comum; d) denominação social aproximada; e) atuação complementar ou semelhante; f) vinculação de bens do ativo fixo; g) contratos fictícios entre as partes de locação de imóveis e equipamentos, em que não há pagamento real, etc.

Por óbvio, a presença de algum dos elementos acima não indica que se está necessariamente diante de caso de abuso de personalidade. Eventualmente, estarão presentes mais de um elemento sem que haja qualquer abuso.

Não há problema, por exemplo, em que ex-sócio de determinada pessoa jurídica inicie novo negócio, até no mesmo ramo, sob denominação diversa, se não há contaminação entre os patrimônios das sociedades. Relembre-se o simples não recolhimento do tributo não permite ao Fisco que se coloque a exigi-lo de outras pessoas com algum elemento de conexão com o devedor, desde que não haja confusão patrimonial ou fraude, desvio de recurso, etc.

A presença de sócios ou familiares em outras sociedades, *per si*, não é indício de nada, quanto mais prova. É necessária que tenha havido confusão patrimonial indevida, que tenha contribuído inequivocamente para o estado de insolvência da sociedade originariamente devedora.

Também não há problema em que determinada sociedade adquira ou mesmo loque máquinas de outras, desde que a execução dos contratos seja real e que não tenha havido confusão patrimonial. Ainda não é motivo de desconsideração da personalidade jurídica o fato de que ex-empregados de determinada pessoa jurídica sejam recebidos em outra, do mesmo ramo, pois é um descalabro imaginar que o fato seja suficiente para comprovar qualquer fraude.

Enfim, fatos isolados não podem ser tomados como suficientes para permitir a desconsideração da personalidade jurídica, que deve decorrer de contexto inequívoco, no qual deve ser clara a intenção fraudulenta do contribuinte ou a confusão patrimonial. Do contrário, a honrosa tarefa de defesa dos cofres públicos transformar-se-á em arbítrio, e dos mais graves, já que se trata de exigir tributo de terceiro, sem a prova cabal de seu envolvimento em qualquer ato ilícito e sem a menor capacidade contributiva.

3.4.2 O procedimento para a desconsideração da personalidade jurídica e as inovações do Novo Código de Processo Civil

Até o momento não há procedimento estabelecido para a desconsideração da personalidade jurídica, o que permite inúmeros abusos por parte das Autoridades Administrativas e até de juízes.

De qualquer forma, a presença dos elementos materiais para a desconsideração é sempre indispensável, ou seja, só há desconsideração quando presentes o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, que devem ser comprovados por quem os alega, sem o estabelecimento de qualquer presunção. Não se trata de simples ônus da prova da Fazenda, mas sim de dever de prova, como defende Fabiana Del Padre Tomé (2011/2012, p. 336). Assim, a desconsideração pressupõe decisão judicial ou administrativa – que obviamente estará sujeita ao controle judicial –, em que seja discriminada a conduta do contribuinte e o liame ilícito que o relaciona com a outra sociedade ou pessoa física, se for o caso.

Obviamente, tais decisões devem garantir a ampla defesa e o contraditório antes que haja qualquer ato expropriatório ou que constranja o patrimônio do terceiro envolvido.

Como os elementos materiais são imprescindíveis, a prova deve ser sempre robusta, preferencialmente de natureza contábil e documental. Enfim, meras ilações ou indícios nunca podem fundamentar consequência jurídica tão grave quanto à atribuição de solidariedade ou de responsabilidade tributária, nem nos mais autoritários regimes.

A partir de março do ano que vem, o Novo Código de Processo Civil terá importante papel na defesa dos direitos dos contribuintes em relação ao tema abordado, pois formalizou o procedimento no qual pode ser utilizada a desconsideração da personalidade jurídica, nos seguintes termos:

> Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.
> § 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.
> § 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.
> Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.
> § 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.
> § 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.
> § 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.
> § 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.
> Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.
> Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.
> Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.
> Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente. (BRASIL, 2015m)

Como há previsão expressa de que o procedimento pode ser utilizado em casos de título executivo extrajudicial, inexiste razão para que a Fazenda Pública não se submeta a ele, sobretudo porque isso representará o estabelecimento de certas garantias dos contribuintes que, embora implícitas na atual ordem jurídica, nem sempre são respeitadas pelo Poder Judiciário.

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica haverá de ser instaurado por requerimento da Fazenda Pública, que deve fazer acompanha-lo das provas suficientes para deixar claro o desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Aliás, não basta que o Fisco requeira a desconsideração pela aplicação genérica do art. 50, do Código Civil. É importante que haja a descrição minuciosa dos fatos que denotam o desvio de finalidade ou confusão patrimonial, ou ambos. Tais fatos devem ser relacionados minuciosamente

com cada uma das provas colacionadas, para permitir ao magistrado a sua análise e também permitir seja possível o amplo e constitucional exercício de defesa.

A discussão da desconsideração dar-se-á de modo incidental, salvo se requerido na inicial. O sócio ou a pessoa jurídica (caso de desconsideração inversa) deverá ser citado para manifestar-se em 15 dias, podendo requerer a produção ampla de provas. Portanto, mesmo que o requerimento seja feito em execução fiscal deve ser garantida a possibilidade ao terceiro que é chamado aos autos de produzir prova ampla e irrestrita, para que o Juiz possa produzir a prestação jurisdicional, de forma interlocutória.

Em caso de acolhimento do pedido, a alienação ou oneração de bens, em fraude, será ineficaz contra o Requerente.

4 CONCLUSÕES

A análise da legislação ordinária societária, fiscal ou trabalhista em face das normas gerais de direito tributário e do sistema de princípios que regem a Constituição Tributária brasileira permite concluir que não há solidariedade ou transferência de responsabilidade por simples pertencimento a grupo econômico, informal ou formalmente constituído, não importa.

A solidariedade tributária prevista no CTN supõe prática comum de fato gerador e não mero vínculo entre sociedades ou interesse econômico de controladores ou de quem possua influência significativa, de quem disponha de controle decisório. Tampouco o interesse comum deve ser confundido como desejo de sucesso econômico ou algo que o valha, conforme indicou o Superior Tribunal de Justiça.

De sua vez, a legislação fiscal ordinária que prevê a solidariedade entre sociedades sob o mesmo controle decisório é inconstitucional, seja por contrariar materialmente vários princípios constitucionais determinantes da atividade tributária do Estado, seja porque formalmente imprestável para o estabelecimento de solidariedade, possível apenas por

norma geral de direito tributário, veiculada por lei complementar, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A utilização da noção de grupo de econômico pode ser instrumento relevante para a configuração de casos de fraude/simulação, que exigem a desconsideração da personalidade jurídica, mas é insuficiente para permitir o descortinamento da personalidade, que depende de seus requisitos materiais – desvio de finalidade ou confusão patrimonial, e nunca apenas de controle decisório comum, formal ou não.

Assim, a desconsideração exige elementos probatórios sólidos e não meras ilações, que devem ser submetidos ao contraditório e à ampla defesa antes que haja constrição patrimonial do terceiro envolvido, nos moldes em que exigido pelo procedimento criado pelo Novo Código de Processo Civil.

A utilização desmedida do *topos* do grupo econômico no direito laboral não pode justificar a sua utilização no direito tributário, que não deve receber influxos vindos de outras áreas, especialmente quando não estão em jogo os mesmos valores envolvidos, já que o exagero pode custar caro à economia nacional, especialmente em cenário que permite às empresas transnacionais avaliarem os riscos a que estão sujeitas no momento de escolher o local de seus investimentos (BATISTA JÚNIOR, 2015).

Afinal, é a experiência de magistrado federal de Renato Lopes Becho que o leva a afirmar que:

> A mera transposição de meios de cobrança trabalhista para a relação tributária se ressente dessa caracterização de hipossuficiência pois, a toda prova, o Estado não é hipossuficiente em relação ao devedor tributário (ainda que o tributo seja destinado à seguridade social). A Administração Tributária tem todo o arcabouço normativo e estrutural disponível para bem identificar os sujeitos das relações econômicas, bem como a dimensão fática de suas ações. (2014, p. 132)

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTUNES, José Augusto Q.L. Engracía. *Os grupos de sociedades*; estrutura e organização jurídica da Empresa Plurissocietária. Coimbra: Almedina, 1993.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço.* Lisboa: São Paulo: Almedina, 2015.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 221, fevereiro, 2014, p. 129-138.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 562.276/PR, STF, Pleno, Repercussão Geral, Min. Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010.

BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. In: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 10 ago 2015a.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 ago 2015b.

BRASIL. Lei n. 6.604, de 15 de dezembro de 1976. *Dispõe sobre a sociedades por ações.*In: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 20 ago 2015c.

BRASIL. Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. In: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015d.

BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. In: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 20 ago 2015e.

BRASIL. Lei n. 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. In: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9605.htm>. Acesso em: 12 ago. 2015f.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. In: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 ago 2015g.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 562.276/PR, STF, Pleno, Repercussão Geral, Min. Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010.

BRASIL. Lei n. 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. In: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 12 ago 2015h.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp. 1.433.631/PE, STJ, 2ª Turma, Min. Humberto Martins, julgado em 10/03/2015i.

BRASIL. Constituição da República Federal do Brasil, de 25 de outubro de 1988. In: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 10 ago 2015j.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. In: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 15 ago 2015m.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 187, abril, 2011, p. 69-81.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade: algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 229, outubro, 2014, p. 88-101.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualização. *In* BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *DireitoTributário, Direito Penal e Tipo*. 2. Ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 229, outubro, 2014, p. 88-101.

FRATTARI, Rafhael. *Decadência e prescrição no direito brasileiro*: em defesa da norma geral no direito tributário. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 236, maio, 2015, p. 91-104.

GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Das relações internas no grupo convencional de sociedades. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe. *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quatier Latin, 2005, p. 303-322.

GUSTIN, Miracy; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re) Pensando a Pesquisa Jurídica*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

TOMÉ, Fabiana Del Padré. *A prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noesis, 2012/2013.

TORRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe. *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quatier Latin, 2005, p. 21-69.