



RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS QUE INTEGRAM GRUPO ECONÔMICO – BREVES CONSIDERAÇÕES À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA

Andréa Medrado Darzé Minatel¹

Considerações introdutórias

Nos dias atuais, tem se tornado cada vez mais recorrente a lavratura de autos de infração com sujeição plúrima ou, mesmo, o manejo de cautelares fiscais, nas quais são bloqueados bens de inúmeras pessoas jurídicas para resguardar o adimplemento da obrigação tributária, relativa a fatos realizados isoladamente por apenas um dos sujeitos, com ou sem o concurso da prática de atos ilícitos. Isso sem falar na inclusão de pessoas jurídicas que integram grupo econômico no polo passivo de execuções fiscais, na grande maioria das vezes, muito após a citação da executada original e sem a apresentação de razões de fato ou mesmo de direito para tanto.

1. Doutora e Mestra em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora do curso de especialização do IBET e do COGEAE. Ex Conselheira da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex Juíza do Tribunal de Imposto e Taxas de São Paulo. Sócia do escritório Minatel Advogados.

Nesses casos, as principais perguntas que se colocam são as seguintes: quais são os requisitos para a efetiva configuração de um grupo econômico? Quais são os fundamentos – legais e fáticos – para se imputar responsabilidade a essas pessoas? E mais, é necessário ato de lançamento contra todos? São justamente estas dúvidas que tentaremos enfrentar, ainda que de revista, neste artigo.

1. Grupo econômico: espécies e requisitos para a sua configuração

Em virtude do princípio da autonomia da vontade, máxima que rege as relações de direito privado, aos administrados é permitido fazer tudo aquilo que não estiver proibido em lei. São inegavelmente lícitas as atitudes dos particulares que objetivam a reorganização de seus negócios. A própria Constituição da República, ao garantir o direito de propriedade, a livre iniciativa e a liberdade contratual, confere-lhes permissão para ordenar-se do modo que melhor lhes aprouver. Assim, para otimizar suas atividades e alcançar os resultados econômicos pretendidos, estão habilitados a realizar cisões, incorporações, fusões ou simplesmente reestruturar-se em grupos empresariais.

O direito positivo brasileiro prevê duas espécies de grupo de empresas: *i.* o de fato (não convencional), regulado pelos arts. 243 a 264 da Lei nº 6.404/76; e, *ii.* o de direito, disciplinado pelos arts. 265 a 278 desse mesmo diploma legislativo.

Tratando-se de grupo de direito², é necessário que as

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 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 filiais, 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.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

sociedades empresárias, vinculadas entre si pelo nexa do mesmo controle ou não, combinem expressamente recursos e esforços para a consecução de objetivos e atividades comuns, mediante convenção ou consórcio.

Para a configuração do grupo de fato, por outro lado, basta que *i.* uma das sociedades tenha, no mínimo, 10% (dez por cento) do capital social da outra, sem controlá-la (coligadas); ou *ii.* uma das “empresas seja titular de direitos de sócio sobre a(s) outra(s) que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial, o de eleger a maioria dos administradores”, hipótese em que será considerada sociedade controladora.

A despeito de a lei também fixar os requisitos para a efetiva configuração de um grupo econômico de fato, não é isso que tem se verificado nas decisões judiciais que enfrentam a matéria. Com efeito, a jurisprudência é firme em qualificá-lo diante da constatação de unidade de comando, acrescido de confusão patrimonial e abuso de personalidade entre empresas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC NÃO CONFIGURADA. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE REDIRECIONAMENTO. INOCORRÊNCIA. **GRUPO ECONÔMICO DE FATO E CONFUSÃO EMPRESARIAL EM FRAUDE AO FISCO.** CONFIGURAÇÃO. ABUSO DE PERSONALIDADE. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO. **EXISTÊNCIA DE CONGLOMERADO FINANCEIRO.** REEXAME

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.

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

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

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

DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 124, 128 E 174 DO CTN E 50 DO CC. NÃO OCORRÊNCIA. FUNDAMENTO NÃO IMPUGNADO. SÚMULA 283/STF. [...] 2. O Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, concluiu que **as empresas e pessoas físicas envolvidas no caso constituem uma única sociedade de fato, submetida a uma mesma cadeia de comando, além da ocorrência de confusão patrimonial com o objetivo de fraudar o Fisco**. Rever tais entendimentos, que estão atrelados aos aspectos fático-probatórios da causa, é inviável em Recurso Especial, tendo em vista a circunstância obstativa decorrente do disposto na Súmula 7/STJ. [...] 6. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1665094/PE, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 30/06/2017)

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. [...] 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 as sociedades evidente identidade de endereços de sede e filiais, objeto social, denominação social, quadro societário, contador e contabilidade. [...]. (EDcl no AgRg no REsp 1511682/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/10/2016, DJe 08/11/2016)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO CAUTELAR FISCAL AJUIZADA, PELA FAZENDA

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

NACIONAL, COM FUNDAMENTO NO ART. 2º, VI E VII, DA LEI 8.397/92. CASO EM QUE FORAM RECONHECIDAS, À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS, NAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, A **FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO, A CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE AS EMPRESAS RECORRENTES E A SUA ORGANIZAÇÃO EM ESTRUTURA SOCIETÁRIA MERAMENTE APARENTE**. INEXISTÊNCIA DE NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL, QUANTO ÀS DEMAIS QUESTÕES, POR INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 7 E 211 DO STJ E 284 DO STF [...] VII. Quanto aos pontos em que foram tidos, como contrariados, os arts. 2º, VI e VII, e 3º da Lei 8.937/92, 50 do Código Civil e 30, IX, da Lei 8.212/91, o Recurso Especial é inadmissível, por incidência da Súmula 7 do STJ, pois o Tribunal de origem, soberano no exame do conjunto probatório dos autos, concluiu pela formação de grupo econômico de fato, pela confusão patrimonial entre as empresas, pela sua organização em estrutura societária meramente aparente, pela existência de indícios de que “o grupo criou a MG Transportes para dar continuidade ao negócio, e promoveu o esvaziamento patrimonial da empresa devedora (Transportes Tanello), a fim de eximir-se do pagamento dos débitos tributários” e pela possibilidade de atribuição de solidariedade passiva pelas dívidas entre as várias pessoas jurídicas que formam o grupo econômico, inclusive à luz do art. 30, IX, da Lei 8.212/91, e isto sem prejuízo da existência de arrolamento fiscal recaindo exclusivamente sobre os bens da empresa contribuinte. IX. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1467184/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe 25/04/2016).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. **GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPUTADA. MODIFICAÇÃO DO ENTENDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7 DO STJ.** 1. O **Tribunal a quo adentrou o contexto fático-probatório dos autos, a fim de caracterizar a existência de formação de grupo econômico e, por conseguinte, constatar a presença dos requisitos configuradores da responsabilidade tributária.** 2. Infirmar o entendimento a que chegou a Corte a quo, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar se os requisitos a recorrente integra ou não o grupo econômico e, portanto, se pode ser responsabilizada pelo crédito tributário em voga, enseja o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se

mostra inviável em sede de recurso especial, por óbice da Súmula 7 do STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”. Precedentes: REsp 1.587.839/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 3/5/2016, DJe 25/5/2016; AgRg no AREsp 561.328/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 6/8/2015, DJe 20/8/2015. 3. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 844.055/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe 19/05/2017)

No voto deste último julgado, este entendimento fica bastante evidente:

Como bem delineado na decisão ora agravada, o Tribunal a quo adentrou o contexto fático-probatório dos autos, a fim de caracterizar a existência de formação de grupo econômico e, por conseguinte, constatar a presença dos requisitos configuradores da responsabilidade tributária, como se verifica às e-STJ, fls. 2.067/2.073: Assim, embora a apelante tenha ressaltado a inexistência de relação com a empresa originalmente executada, os elementos constantes dos autos não autorizam tal conclusão. Vejamos. Conforme notícia a Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Ribeirão Preto (fls. 397/436), temos que: a) a devedora originária do crédito exequendo - Agro Pecuária Santa Rosa Ltda., atual denominação de Açucareira Santa Rosa Ltda., **deu em pagamento diversos imóveis rurais pelas dívidas das empresas Usina Santa Rita S/A Açúcar e Alcool e Usina Maringá Indústria e Comércio Ltda.**; b) as empresas do Grupo Cury, dentre as quais a executada (Agro Pecuária Santa Rosa Ltda.) são reciprocamente credoras e devedoras umas das outras; c) tais empresas **são comandadas pela mesma pessoa**, o Sr. Nelson Afif Cury, sendo que várias delas **estão localizadas num único endereço** (Via Anhanguera, Km 245, Santa Rita do Passa Quatro/SP), **compartilhando, assim, da mesma estrutura física e quadro de funcionários**; d) o **dinheiro movimentado nas contas bancárias da Transbri Única Transportes Ltda. pertence, na realidade, a outras empresas do Grupo Cury**, especialmente Usina Santa Rita e Usina Maringá; e) os antigos e atuais sócios da DBPA Construções, Incorporações e Imobiliária Ltda. são pessoas de confiança do Sr. Nelson Afif Cury que, de seu turno, já figurou como representante de seus sócios e como procurador da embargante (DBPA). Analisando os documentos acostados aos autos, **verifico que os elementos revelam o exercício de atividades idênticas ou similares sob uma mesma unidade gerencial e patrimonial, situação caracterizadora de um**

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

grupo econômico, além da existência de confusão patrimonial entre as empresas integrantes deste grupo. [...]

Ora, tratando-se de definição legal, não tem o aplicador da lei qualquer margem de discricionariedade para relacionar seus elementos caracterizadores. Assim, não há fundamento jurídico para qualificar a confusão patrimonial e o abuso de personalidade como requisitos caracterizadores de grupo econômico de fato.

Por outro lado, analisando a íntegra das decisões nesse sentido, o que se verifica é a confusão entre (i) os requisitos para a identificação de grupo econômico de fato e (ii) os requisitos para que os patrimônios de empresas que são apenas formalmente independentes possam vir a responder indistintamente por débito tributário que, a princípio, seria de responsabilidade de apenas uma delas. Isso fica bem evidente no voto vencido do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INDÍCIOS DE GRUPO ECONÔMICO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. ASSENTADO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM A NECESSIDADE DE AMPLA DILAÇÃO PROBATÓRIA POR MEIO DE EMBARGOS DO DEVEDOR OU DE AÇÃO ANULATÓRIA. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. VERBETE SUMULAR N. 7/STJ. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL PROVIDO. RECURSO ESPECIAL DAS CONTRIBUINTES NÃO CONHECIDO, DIVERGINDO DO RELATOR, SR. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. (AgInt no REsp 1558445/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 03/05/2017)

VOTO VENCIDO:

[...] 4. O art. 124, II do CTN, segundo se entende, não autoriza a responsabilização de quem não tenha sem vinculação ao fato gerador. Eis a lição do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, com essa orientação orientação: [...] propositadamente, deixamos para o final a menção ao inc. II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas

por lei. Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição. A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. Falta a ele, legislador competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1996, pp. 216-217). 5. Aliás, a respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributarística orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar aquele liame obrigacional, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN. 6. **Em outra palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra coisa 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 aprouvesse; 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. 7. Na verdade, como muito bem anotado pelo Professor HUGO DE BRITO MACHADO, discorrendo exatamente sobre esse tipo de responsabilidade, é fundamental que a pessoa de quem se pretende exigi-la tenha participado do fato gerador: Pudessem o legislador atribuir a pessoa estranha ao fato gerador de um tributo a condição de devedor solidário deste, restaria amesquinhada a garantia constitucional consubstanciada no desenho das limitações constitucionais do Poder de Tributar, ou, dito com outras palavras, no desenho das competências tributárias atribuídas

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

às pessoas jurídicas de direito público, às quais são constitucionalmente atribuídas parcelas daquele importantíssimo Poder do Estado (Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II, São Paulo, Atlas, 2004, p. 465). 8. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Eis o trecho do acórdão proferido no REsp. 859.616/RS: Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo (Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 15.10.2007, p. 240). 9. A jurisprudência desta Corte entende que, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Nesse sentido: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas' (HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitui o fato gerador) (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009). [...]. 3. Agravo regimental não provido (AgRg no AREsp. 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015).

[...] 14. **Anoto, finalmente, que a circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, um sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas tenho para mim que não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras; aliás, neste caso, as empresas que, à míngua de outra denominação chamarei de coligadas ou conexas, não têm dívida passiva com o Fisco, consoante a própria Fazenda Pública Federal informa às fls. 482/483 dos autos.**

Como bem pontuado no voto vencedor acima transcrito, essas realidades não se confundem e estão sujeitas a regimes jurídicos completamente distintos, com requisitos e consequências jurídicas diversas. Assim, ainda que em ambas as situações existam normas que permitam ao Fisco requerer que o patrimônio de mais de uma empresa responda pelo crédito tributário não se justifica tratar essas duas realidades, completamente estanques (grupo econômico de fato e constatação de confusão patrimonial e abuso de personalidade), como uma coisa só. É o que veremos com mais vagar nos itens subsequentes.

2. Grupo econômico – responsabilidade tributária por interesse comum

Independentemente da espécie de grupo de empresas de que se trate, as sociedades que o integram mantêm sua autonomia jurídica e econômica. Ou seja, ainda que componham uma unidade empresarial, com objetivos e metas comuns, mantêm íntegras suas personalidades jurídicas, com patrimônios individualizados, nos termos dos arts. 266 e 278, § 1º, do referido diploma legal.

Tal é a independência das sociedades que o compõem que a Lei das Sociedades por Ações foi expressa ao prescrever que não haverá presunção de responsabilidade solidária entre elas, devendo cada uma responder por suas obrigações, exceto nas hipóteses expressamente previstas na legislação (art. 278, § 1º).

A existência de grupos econômicos, portanto, não compromete ou desnatura a identidade das empresas associadas, que permanecem como pessoas jurídicas distintas e autônomas, respondendo cada uma pelo pagamento das dívidas contraídas de forma isolada, exceto quando haja disposição legal em sentido contrário.

Em matéria tributária, esse quadro poderá vir a ser alterado em duas situações especiais: *i.* interesse comum de seus

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

membros no fato jurídico tributário; ou *ii*. abuso da personalidade jurídica.

Quando se aborda a questão do interesse comum é preciso tomar cuidado para não confundir interesse jurídico com interesse econômico. Aliás, talvez resida aqui o motivo de tanta confusão em torno do tema.

Uma coisa é as empresas do grupo terem interesse econômico comum na execução da atividade comercial que é tomada como materialidade de tributos. Outra, bem diferente, é terem interesse jurídico nessa mesma situação. Na primeira hipótese, o interesse comum se perfaz, por exemplo, com a mera expectativa no aumento da lucratividade da empresa. Se “A” tem participação acionária em “B”, é do seu interesse a realização de toda e qualquer atividade de “B”, já que isto irá repercutir na sua participação nos lucros, no valor das ações etc. Já em se tratando de interesse jurídico comum, exige-se que ambas realizem concomitantemente fato descrito no antecedente de regra-matriz de incidência tributária. Ou seja, para sua configuração é necessário que ambas prestem simultaneamente um mesmo serviço, que participem da venda de uma mercadoria, que adquiram um imóvel etc.

Como veremos a seguir, apenas nesse segundo caso há autorização legal para se imputar obrigação solidária. Afinal, se a solidariedade tributária não se presume, deriva sempre da lei, e não há, salvo raras exceções³, norma jurídica dispondo que a simples circunstância de empresas estarem reunidas por vínculos de controle ou coligação implica solidariedade entre elas, a conclusão é imediata: o Fisco não está autorizado a exigir o pagamento integral da dívida de empresas

3. Neste ponto, deve-se registrar, por exemplo, que a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 30, IX, estabelece expressamente a responsabilidade solidária das empresas que integram um mesmo grupo econômico no que diz respeito ao pagamento das contribuições discriminadas na referida lei, nos seguintes termos:

“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.”

associadas que não contribuíram para a realização do fato jurídico tributário.

Pois bem. O Código Tributário Nacional fixou, em seu art. 124, alguns requisitos para estabelecer a solidariedade pelo pagamento do tributo:

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.

Para o desenvolvimento do presente estudo interessa apenas o inciso I. Nos termos deste enunciado legal, nas situações em que mais de um sujeito tenha *interesse comum* no fato descrito como hipótese de incidência tributária, poder-se-á atribuir-lhes, em caráter solidário, o dever de adimplir a obrigação tributária. Mas qual conteúdo semântico deve ser atribuído à expressão *interesse comum*?

Ao associá-la ao enunciado *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade. É necessário que se trate de interesse no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Ao decompor analiticamente o presente enunciado normativo, Marcos Vinícius Neder esclarece que “a aceção mais consentânea com os propósitos do CTN da expressão *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal* é aquela que aponta para uma relação jurídica a qual se extrai o fato tributário”. E acrescenta:

[...] essa relação será uma situação jurídica, quando a tributação derive diretamente dessa própria situação (ex: propriedade) ou

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

uma relação privada subjacente ao fato (ex: contrato de compra e venda), nos casos em que a lei prevê a ocorrência de uma situação de fato para desencadear a incidência tributária (ex: ganho de capital).⁴

O mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de 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, ou quando mais de uma pessoa realiza o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar uma situação jurídica. É o que nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

[...] o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.⁵

Para que não remanesçam dúvidas quanto à configuração do interesse comum prestigiado pelo legislador no art. 124, I, do CTN, tomemos como exemplo um contrato de compra e venda de mercadorias, celebrado com pluralidade de pessoas.

4. NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, 175.

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 328.

Nesse caso, apesar de ser indiscutível que tanto vendedores como compradores tenham interesse na realização do negócio – ambos desejam que o contrato seja celebrado –, juridicamente ele é antagônico. Os sujeitos envolvidos possuem necessidades contrapostas: comprar e vender mercadorias, respectivamente. O mesmo se repete nas prestações de serviços, gravadas pelo ISS. Tanto o prestador quanto o tomador do serviço têm interesse na realização do evento, mas nem por isso se pode afirmar que ele seja comum. Suas expectativas na contratação são nitidamente distintas: receber o preço e obter a utilidade.

Nos negócios jurídicos marcados pela bilateralidade, o interesse comum⁶ identifica-se somente em cada uma das extremidades da relação: entre os vendedores de mercadorias ou prestadores de serviços e, de outro lado, entre os diversos compradores ou tomadores. Apenas a esses conjuntos de pessoas – vendedores/prestadores ou compradores/tomadores –, que realizam, lado a lado, a mesma conduta, é que se pode atribuir obrigação solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN.

A despeito dessas razões jurídicas, a jurisprudência oscila muito sobre a matéria. Várias são as decisões reconhecendo que **a existência de grupo econômico é suficiente para, por si só, implicar a solidariedade tributária entre as empresas que o integram**. A título de exemplo, apresentamos as seguintes ementas:

6. Neste contexto, são muito elucidativas as lições de Alf Ross sobre as diferenças entre interesse comum e interesse coincidente: “imaginemos dois indivíduos, A e B, prisioneiros de uma cela. Ambos querem fugir. Os dois têm, cada um de sua parte, interesse em sair da prisão. Nessa medida, pode-se afirmar que seus interesses coincidem. Suponhamos, além disso, que a fuga requer necessariamente a cooperação dos dois. Cada um deles tem, portanto, interesse em ajudar o outro, não por razões altruísticas, mas porque a fuga de cada um depende da cooperação que possibilita também a do outro. Nessa medida, pode-se dizer que seus interesses estão ligados. Finalmente, podemos imaginar que cada um sente tal impulso altruísta de ajudar o outro a ponto de levar a ambos a pensar na fuga comum, não como a fuga de A ou de B, mas como a fuga comum, a fuga (A + B). “Temos que tentar fugir”, dizem. Em tal medida, podemos dizer que seus interesses são ‘comuns’”. (*Direito e Justiça*. São Paulo: Edipro, 2003, p. 416).

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. 1. A inclusão dos corresponsáveis no polo passivo da lide se deu em virtude de reconhecimento da existência de grupo econômico, e não por dissolução irregular. 2. Não há de se aplicar a prescrição intercorrente para o redirecionamento da execução, já que a responsabilidade solidária das pessoas físicas e jurídicas envolvidas decorre do artigo 124, I, do CTN por serem integrantes de uma só empresa com interesse jurídico comum na situação que constitui fato impositivo gerador da obrigação tributária. [...]. (TRF 3, Terceira Turma, 0029083-85.2013.4.03.0000, Rel. Des Federal Antonio Cedenho, 10/06/16)

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR DÍVIDA FISCAL - GRUPO ECONÔMICO - CONFIGURAÇÃO - RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. [...]. **2. O entendimento jurisprudencial predominante tem sido no sentido de que é admissível a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre componentes do mesmo grupo econômico, quando existirem sérios indícios de que as empresas integram o referido grupo.** 3. “[...] A desconsideração da pessoa jurídica, mesmo no caso de grupo econômicos, deve ser reconhecida em situações excepcionais, onde se visualiza a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. No caso sub judice, impedir a desconsideração da personalidade jurídica da agravante implicaria em possível fraude aos credores. Separação societária, de índole apenas formal, legitima a irradiação dos efeitos ao patrimônio da agravante com vistas a garantir a execução fiscal da empresa que se encontra sob o controle de mesmo grupo econômico” (Acórdão a quo). 4. “Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, é legítima a desconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo. Impedir a desconsideração da personalidade jurídica nesta hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores. A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica dispensa a propositura de ação autônoma para tal. Verificados os pressupostos de sua incidência, poderá o Juiz, incidentalmente no próprio processo de execução (singular ou coletiva), levantar o véu da personalidade jurídica para que o ato de expropriação atinja terceiros envolvidos, de forma a impedir a concretização de fraude à lei ou contra

terceiros” (RMS nº 12872/SP, Rel^a Min^a Nancy Andrighi, 3^a Turma, DJ de 16/12/2002)⁵. Recurso não-provido” (REsp 767.021/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/2005, DJ 12/09/2005, p. 258). 4. De outra parte, em exceção de pré-executividade ou em medida cautelar fiscal “contra sociedades controladas, informalmente, por um grupo econômico, incabível a discussão sobre ilegitimidade passiva ad causam porque há presunção legal de responsabilidade solidária entre todos os integrantes do grupo. (Código Tributário Nacional, art. 124, e seu parágrafo único.)” (AG 0046452-83.2012.4.01.0000/DF, Rel. Desembargador Federal CATÃO ALVES, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 de 26/10/2012, p. 363). Na hipótese, a alegação de que as empresas ora recorrentes eram apenas sócias quotista ou capitalista deve ser confrontada no mundo dos fatos, com ampla dilação probatória. 5. Agravos Regimentais não providos. (AGA 0028936-16.2013.4.01.0000/BA, Rel. Des. Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, 01/08/2014)⁷

As decisões mais antigas do Superior Tribunal de Justiça, todavia, apontam para direção contrária, na linha do que defendemos de que somente é possível a responsabilização de empresas que integram grupo econômico diante da comprovação da realização conjunta do fato gerador do tributo:

7. É possível identificar algumas decisões mais recentes deste mesmo tribunal são em sentido contrário:
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. SOCIEDADE. SOLIDARIEDADE. ARTS. 124, I, e 135, III, CTN. REQUISITOS PREENCHIDOS. 1. A formação do grupo econômico, per se, não se mostra suficientemente hábil para o reconhecimento de responsabilidade solidária pelos débitos da executada. Deve concorrer, também, para essa responsabilização, o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação. 2. O fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico não atrai, por si só, a solidariedade tributária, porquanto é necessário o preenchimento do requisito disposto no inciso I do art. 124 do CTN. 3. A responsabilidade solidária só pode ser verificada se presentes os requisitos dispostos no art. 135, III, do Código Tributário Nacional. 4. A Fazenda Nacional comprovou que houve, por parte do terceiro tido por corresponsável, a prática de atos de interesse comum que tenham, efetivamente, dado origem ao crédito tributário em execução, para fins de responsabilização pessoal, pelas dívidas fiscais da empresa originalmente executada. 5. Agravo de instrumento a que se nega provimento. (AG 0059653-40.2015.4.01.0000 / MT, Rel. Des. Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 de 20/05/2016).

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. [...] 7. Conquanto a expressão “interesse comum” - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. [...] 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. [...] 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o banco safra S/A. (STJ, REsp 884.845/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Data do julgamento 05.02.09)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO

FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. “Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas” (HARADA, Kiyoshi. “Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador”). 2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico. 3. Recurso especial desprovido. (STJ, REsp 834044/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 15.12.08).⁸

As decisões mais recentes do E. Superior Tribunal de Justiça são no sentido de deixar de enfrentar a matéria, supostamente por conta da vedação da Súmula STJ nº 07:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INDÍCIOS DE GRUPO ECONÔMICO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. ASSENTADO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM A NECESSIDADE DE AMPLA DILAÇÃO PROBATÓRIA POR MEIO DE EMBARGOS DO DEVEDOR OU DE AÇÃO ANULATÓRIA. REEXAME. **IMPOSSIBILIDADE. VERBETE SUMULAR N. 7/STJ.** AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL PROVIDO. RECURSO ESPECIAL DAS CONTRIBUINTES NÃO CONHECIDO, DIVERGINDO DO RELATOR, SR. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. (AgInt no REsp 1558445/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 03/05/2017).

8. No mesmo sentido: REsp 1001450/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 27.03.08; REsp 28168/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 07.08.05.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INDÍCIOS DE FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. VERBETE SUMULAR N. 7/STJ. INCLUSÃO DE SÓCIA NO POLO PASSIVO DA DEMANDA. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. INADEQUAÇÃO. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973. II - **O tribunal de origem, após minucioso exame dos elementos fáticos contidos nos autos, assentou a existência de indícios caracterizadores da formação de grupo econômico, bem como a necessidade de dilação probatória para aferir-se eventual ilegitimidade passiva da sócia.** III - **Rever tal entendimento, com o objetivo de acolher a pretensão veiculada no recurso especial, no sentido de se reconhecer a ausência de elementos capazes de embasar a inclusão da sócia no polo passivo da execução sem o alargamento das vias probatórias, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, em virtude do óbice do enunciado sumular n. 7/STJ.** IV - É pacífico nesta Corte o entendimento segundo o qual as controvérsias em execução fiscal envolvendo responsabilidade tributária, cujas soluções, à luz da casuística, demandem a ampliação das vias probatórias, devem ser veiculadas e dirimidas na sede própria dos embargos à execução. V - Agravo Interno provido. (AgInt no AREsp 863.387/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/10/2016, DJe 14/12/2016).

[...] RESPONSABILIDADE DAS EMPRESAS INTEGRANTES DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM QUE, DIANTE DO ACERVO PROBATÓRIO DOS AUTOS, CONCLUIU PELA EXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM DAS EMPRESAS NA SITUAÇÃO CONFIGURADORA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO, IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. [...] II. Na origem, trata-se de Agravo de Instrumento interposto por FLORALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, em face de decisão que reconheceu a formação de grupo econômico, determinando a inclusão das empresas FLORALCO ENERGIA

GERAÇÃO DA ENERGIA LTDA, BERTOLO IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, BERTOLO AGROPASTORIL LTDA, USINA BERTOLO E ÁLCOOL LTDA no polo passivo da Execução Fiscal. III. A Corte de origem, com lastro no conjunto fático-probatório dos autos, manteve a decisão que determinara a inclusão das empresas integrantes do mesmo grupo econômico no polo passivo da Execução Fiscal, ao fundamento de que **restara devidamente comprovado o interesse comum das empresas na situação configuradora do fato gerador do tributo**. IV. Nesse contexto, **considerando a fundamentação do acórdão objeto do Recurso Especial, os argumentos utilizados pela parte recorrente, relativos** à suposta afronta ao art. 124 do CTN, pela ausência de demonstração da realização conjunta de situação configuradora do fato gerador do tributo, pelas empresas incluídas no polo passivo da Execução Fiscal, **somente poderiam ter sua procedência verificada mediante o necessário reexame de matéria fática**, não cabendo a esta Corte, a fim de alcançar conclusão diversa, reavaliar o conjunto probatório dos autos, em conformidade com a Súmula 7/STJ. Nesse sentido: STJ, AgRg no AREsp 520.056/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 10/10/2014; AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/10/2011. V. Agravo Regimental improvido. (AgRg no AREsp 852.074/SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 19/05/2016).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. “**Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas**” (HARADA, Kiyoshi. ‘Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador’)” (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 26.3.09). 2. “**Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ**” (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/12). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 27/03/2015)

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, **apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.** 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, conseqüentemente, 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. (AgRg no REsp 1433631/PE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/03/2015).

Neste ponto, vale destacar que, a despeito de a leitura rápida das ementas sugerirem que voltou a prevalecer no E. Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que a responsabilidade de empresas que integram grupo econômico tem como requisito a realização conjunta do fato gerador do tributo, não é isso que se confirma na leitura atenta do inteiro teor desses acórdãos. Para que não paire dúvidas nesse sentido, transcreve-se parte do voto vencido e do vencedor proferido no primeiro e segundo julgados acima citados (REsp 1558445/PE e AgInt no AREsp 863.387/SP):

REsp 1558445/PE

VOTO VENCIDO

[...] 4. O art. 124, II do CTN, segundo se entende, não autoriza a responsabilização de quem não tenha sem vinculação ao fato gerador.. 5. Aliás, a respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar aquele liame obrigacional, exigindo-se,

como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN. 6. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra coisa 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 aprouvesse; 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. 7. Na verdade, como muito bem anotado pelo Professor HUGO DE BRITO MACHADO, discorrendo exatamente sobre esse tipo de responsabilidade, é fundamental que a pessoa de quem se pretende **exigi-la tenha participado do fato gerador**: Pudesse o legislador atribuir a pessoa estranha ao fato gerador de um tributo a condição de devedor solidário deste, restaria amesquinhada a garantia constitucional consubstanciada no desenho das limitações constitucionais do Poder de Tributar, ou, dito com outras palavras, no desenho das competências tributárias atribuídas às pessoas jurídicas de direito público, às quais são constitucionalmente atribuídas parcelas daquele importantíssimo Poder do Estado (Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II, São Paulo, Atlas, 2004, p. 465). 8. **Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação.** Eis o trecho do acórdão proferido no REsp. 859.616/RS: Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível (Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 15.10.2007, p. 240). 9. A jurisprudência desta Corte entende que, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Nesse sentido: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas' (HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador) (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009). [...]. 3. Agravo regimental não provido (AgRg no AREsp. 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015). 10. Sendo assim, conforme consta às fls. 500, o Recorrente, WILLIAMS INTERAMINENSE ROLLIM seria o responsável por débitos tributários em relação à empresa SUPERATACADO E SUPERMERCADOS ESPERANÇA LTDA., referente aos anos de 1983 a 1989. Não sendo possível, portanto, sua responsabilidade por fatos geradores ocorridos na empresa DISTRIBUIDORA PATRIOTA LTDA. que sequer tem responsabilidade ou é sócio. 11. Outrossim, conforme expressamente informado na Execução Fiscal proposta pela UNIÃO, as empresas PLENO IMOBILIÁRIA LTDA/ME, DECS DISTRIBUIÇÃO LTDA. e PRADA INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA LTDA., constituídas nos anos de 2007 e 2008, não apresentam débitos inscritos em Dívida Ativa (fls. 482/483), razão pela qual, não podem responder por dívidas da empresa DISTRIBUIDORA PATRIOTA LTDA., referente a fato gerador ocorrido entre 1992 e 1995. 13. Também se deve mencionar, mesmo de passagem, ao que penso, que, a teor do arts. 134 e 135 do CTN, a responsabilidade por infrações tributárias vincula-se sempre à ocorrência de verdadeiros ilícitos administrativos, somente configuráveis quando o seu agente pratica atos tributariamente relevantes tisanados pela conduta ultra vires ou de mágoa a dispositivo legal, contratual social ou estatutário; afastando, como afastado, pelo menos em princípio, e doutrinariamente, que possam pessoas jurídicas ser enquadradas no art. 135 do CTN, considero, ainda, que a ocorrência de qualquer dos eventos contemplados neste item normativo precisa ser demonstrada quantum satis. **14. Anoto, finalmente, que a circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, um sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas tenho para mim que não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou**

desenturvada de dívidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras; aliás, neste caso, as empresas que, à míngua de outra denominação chamarei de coligadas ou conexas, não têm dívida passiva com o Fisco, consoante a própria Fazenda Pública Federal informa às fls. 482/483 dos autos.

VOTO VENCEDOR

[...] Nota-se, portanto, que o acórdão recorrido negou o pleito das agravadas ao fundamento de que as alegações de que não estaria comprovada a existência de grupo econômico e de ilegitimidade passiva para figurar na execução fiscal deverão ser apreciadas no âmbito dos embargos à execução ou da ação anulatória, momento em que se assegura à parte ampla dilação probatória para que possa exercer o contraditório em atenção ao devido processo legal, com discussão mais aprofundada sobre o tema. Dessa forma, para infirmar as conclusões firmadas pelo Tribunal de origem, seria necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que encontra óbice na Súmula 7/STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”. Ante o exposto, dou provimento ao agravo interno da Fazenda Nacional para não conhecer do recurso especial das agravadas, divergindo do eminente Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

AgInt no AREsp 863.387/SP

VOTO VENCIDO

1. Trata a hipótese dos autos de execução fiscal referente à débitos contraídos pela empresa Transporte CEAM S/A, inscrita em Dívida Ativa em 20.7.2006. 2. O Tribunal a quo afirma que a empresa Transportes Borgo Ltda., Delta Cargo Logística e Transportes Ltda. possui como sócia a Recorrente (Eliane Mas-sari) e assim, **haveria indícios que essas empresas fariam parte do mesmo grupo econômico, porque funcionam no mesmo local onde a empresa executada (Transportes CEAM S/A) possuía sua sede.** 3. Ainda que se aceitasse a tese do indício de vinculação entre as empresas, a jurisprudência desta Corte entende que não basta o interesse econômico, mas sim que **ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador.** Nesse sentido: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas' (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitui o fato gerador') (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009). [...] **4. Ademais, verifica-se às fls. 126 que a Recorrente, apesar de possuir o mesmo sobrenome (Massari), não fazia parte do quadro societário da empresa executada Transportes CEAM S/A, razão pela qual, não pode ser responsabilizada. 5. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo Interno.**

VOTO VENCEDOR

[...] Com efeito, **verifica-se que o Tribunal de origem, após minucioso exame dos elementos fáticos contidos nos autos, assentou a existência de indícios caracterizadores da formação de grupo econômico**, bem como a necessidade de dilação probatória para aferir-se eventual ilegitimidade passiva da sócia, nos seguintes termos do acórdão recorrido (fls. 283/285e): Quanto à existência do grupo econômico, consta dos autos que a União, após tentativa infrutífera de localizar a sociedade executada (Transportes CEAM S/A) ou seus bens, requereu a inclusão no polo passivo das seguintes pessoas (fls. 122). Analisando os documentos acostados aos autos, **verifica-se a existência de fortes indícios de que as empresas atuam num mesmo ramo comercial, sob uma mesma unidade gerencial, situação caracterizadora de um grupo econômico**. De fato, Bruno Marco Massari é descrito como sendo Vice Presidente da executada, já tendo exercido funções de gerência na Transportes Borgo Ltda.. Já a Transportes Borgo Ltda. apresenta Eliane Massari e Leopoldo Massari como sendo sócios administradores. As seguintes filiais dessa empresa já pertenceram à executada: (a) Rua Mario Maziero 190, Paulínia/SP; (b) Rodovia Presidente Dutra S/N, Km 143, São José dos Campos/SP; (c) Rodovia Washington Luis 13350, Duque de Caxias/RJ. Ademais, a própria sede que já foi da executada (Rua Frei Damião 805, São Bernardo do Campo/SP) é uma de suas filiais. Na Delta Cargo Logística e Transportes Ltda., Eliane Massari e Leopoldo Massari também são sócios administradores. A filial dessa empresa situada na Rua Mario Maziero 190, Paulínia/SP já pertenceu à executada, sendo

também filial da Transportes Borgo Ltda.. Ademais, como já acontece com a Transportes Borgo Ltda., a própria sede que já foi da executada (Rua Frei Damião 805, São Bernardo do Campo/SP) é uma de suas filiais. Na empresa Valtaro Administrações e Participações S/A, que já participou dos quadros societários da executada, Adriana Massari e Eliane Massari são os atuais representantes legais. E a sua sede (Rua Frei Damião 805, São Bernardo do Campo/SP) já foi sede da executada e é uma das filiais da Transportes Borgo Ltda. e da Delta Cargo Logística e Transportes Ltda.. Do quanto restou brevemente narrado, percebe-se indícios de grupo econômico entre as citadas empresas e pessoas físicas, na medida em que: (a) são administradas por pessoas que ostentam o mesmo sobrenome (“Massari”); (b) apresentam filiais que pertencem ou já pertenceram à executada; (c) exercem atividades empresariais de um mesmo ramo (transportes rodoviários). [...] Dessa forma, verifica-se que os elementos constantes dos autos não demonstram o desacerto da decisão agravada, ressaltando-se que a agravante terá ampla oportunidade de discutir a questão em eventuais embargos à execução. Assim, em homenagem aos princípios da segurança jurídica e da economia processual, nego seguimento ao agravo de instrumento, com fundamento no art. 557, caput, do CPC.” Cumprido salientar que a decisão ora atacada, ao concluir pela existência de “indícios de grupo econômico entre as citadas empresas e pessoas físicas”, mostra-se escorreita com os limites inerentes ao agravo de instrumento, sendo certo que a cognição exauriente da matéria deverá ser feita em via processual adequada. (sublinhei) Rever tal entendimento, com o objetivo de acolher a pretensão veiculada no recurso especial, consubstanciada no reconhecimento da ausência de elementos capazes de embasar a inclusão da sócia no polo passivo da execução sem o alargamento das vias probatórias, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, em virtude do óbice contido na Súmula n. 07 desta Corte, assim enunciada: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. Isto posto, dou provimento ao agravo interno para não conhecer do recurso especial da parte agravada.

Como se vê, consta expressamente nos votos vencidos desses dois julgados que as correspondentes decisões recorridas imputaram responsabilidade tributária a empresas integrantes de grupo econômico com fundamento no art. 124, I, do CTN, sem que fosse comprovada a prática conjunta do fato gerador do tributo. E, os votos vencidos, ao manterem as decisões

recorridas nos moldes em que proferidas, mesmo que sob o argumento de não violar a Súmula STJ nº 07, lamentavelmente prestigiam (ainda que de forma indireta e disfarçada) o entendimento de que o interesse comum prestigiado pelo Código seria o interesse meramente econômico e não o jurídico.

Em face do exposto, constata-se que, a despeito de ser muito evidente a inexistência de fundamento legal para se imputar solidariedade tributária entre empresas que compõem grupo econômico, pelo simples motivo de ostentarem essa condição, é cambiante o posicionamento jurisprudencial sobre o tema.

Como se viu, muitos são os precedentes decidindo pela possibilidade de integrante do mesmo grupo vir a ser responsabilizada por débitos tributários decorrente de fatos praticados exclusivamente por outras, não só na hipótese de ficar comprovada a prática de ato fraudulento ou dissimulado contra interesse dos credores (o que analisaremos no tópico seguinte), mas também com suposto fundamento no art. 124, I, do CTN, o que merece censura.

3. Grupo econômico – “responsabilidade” decorrente de abuso de personalidade

Como já adiantado, outra hipótese que pode ensejar o dever de empresa do mesmo grupo econômico responder por débitos tributários das outras, ainda que contraídos exclusivamente no interesse de uma delas, é a comprovação de que agiu de forma dissimulada: *i.* desviando dos fins estabelecidos nos seus atos constitutivos para mascarar a realização do fato tributário ou *ii.* transferindo parcela de seus bens de sorte a ficarem sem patrimônio suficiente para pagar suas dívidas.

Configurada a dissimulação ou a fraude, surge a permissão para a autoridade fiscal desconsiderar os contornos dos atos jurídicos praticados, atingindo-se indistintamente os bens particulares das empresas que compõem o grupo.

Ignora-se a separação societária meramente formal, tratando seus patrimônios como uma unidade para fins de satisfazer as obrigações contraídas.

Nessas situações, entendemos ser possível aplicar o art. 116, parágrafo único, do CTN ou mesmo o art. 50 do Código Civil⁹, agora ainda com mais vigor após sua regulamentação pelos arts. 133 a 137 do Novo CPC¹⁰, considerando o patrimônio das empresas envolvidas como de uma única pessoa relativamente a algumas operações realizadas de forma fraudulenta.

9. - CTN: “Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

- 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 das partes, 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”.

10. 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.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O que implica o dever de empresas coligadas ou unidas por controle responderem por débitos tributários umas das outras, sem qualquer divisão ou ordem de preferência não é, portanto, a circunstância de formarem grupo econômico, mas, sim, a dissimulação, a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade com o intuito de fraudar credores.

Firmada essa premissa, fica claro que, tecnicamente, sequer podemos falar em responsabilidade solidária nesses casos. Há, isso sim, extensão dos efeitos de certas e determinadas relações jurídicas aos bens das demais sociedades, em razão de abuso da personalidade jurídica. Alguns precedentes mais antigos do E. Superior Tribunal de Justiça se posicionavam nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. GRUPO DE SOCIEDADES COM ESTRUTURA MERAMENTE FORMAL. PRECEDENTE. 1. Recurso especial contra acórdão que manteve decisão que, desconsiderando a personalidade jurídica da recorrente, deferiu o aresto do valor obtido com a alienação de imóvel. [...] 3. A desconsideração da pessoa jurídica, mesmo no caso de grupos econômicos, deve ser reconhecida em situações excepcionais, onde se visualiza a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. No caso *sub judice*, impedir a desconsideração da personalidade jurídica da agravante implicaria em possível fraude aos credores. Separação societária, de índole apenas formal, legítima a irradiação dos efeitos ao patrimônio da agravante com vistas a garantir a execução fiscal da empresa que se encontra sob o controle de mesmo grupo econômico (Acórdão *a quo*). 4. Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, é legítima a desconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo. Impedir a desconsideração da personalidade jurídica nesta hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores. A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica dispensa a propositura de ação autônoma para tal. Verificados os pressupostos de sua incidência,

poderá o Juiz, incidentalmente no próprio processo de execução (singular ou coletiva), levantar o véu da personalidade jurídica para que o ato de expropriação atinja terceiros envolvidos, de forma a impedir a concretização de fraude à lei ou contra terceiros (RMS nº 12872/SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ 16/12/2002). 5. Recurso não-provido. (STJ, REsp 767021/RJ. Primeira Turma. Rel. Min. José Delgado, DJ 12.09.05).¹¹

Infelizmente, também quanto a este tema, os precedentes mais recentes do E. STJ são no sentido de não analisar a correção da decisão recorrida a pretexto de não violar o enunciado da Súmula nº 07:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO (ART. 544 DO CPC/73) - EXECUÇÃO - **DESCONSIDERAÇÃO INVERSA DA PERSONALIDADE JURÍDICA**. DECISÃO MONOCRÁTICA NEGANDO PROVIMENTO AO RECURSO. IRRESIGNAÇÃO DOS PARTICIPANTES DO GRUPO ECONÔMICO. 1. Rever os fundamentos que ensejaram a conclusão do Tribunal a quo acerca da presença dos requisitos para a desconsideração inversa da personalidade jurídica, no caso, exigiria a reapreciação do acervo fático-probatório, o que é vedado em sede de recurso especial, ante o óbice da súmula 7/STJ. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido. (AgRg no AREsp 690.537/SP, Rel. Ministro MARCO BUZZI, QUARTA TURMA, julgado em 21/06/2016, DJe 27/06/2016).

EXECUÇÃO. TÍTULO EXTRAJUDICIAL. **DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO. SOCIEDADE EMPRESÁRIA COM PARTICIPAÇÃO NA EMPRESA EXECUTADA. COINCIDÊNCIA ENTRE OS SÓCIOS**. CITAÇÃO PRÉVIA. DESNECESSIDADE. AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO GARANTIDOS EM RAZÃO DA CITAÇÃO DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA ATINGIDA. PREJUÍZO À DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS (CPC/1973, ART. 249, § 1º). TEORIA DA DISREGARD DOCTRINE (CC/02, ART. 50). REQUISITOS. CONFUSÃO PATRIMONIAL RECONHECIDA. MATÉRIA DE PROVA (SÚMULA 7/STJ). PENHORA SOBRE O FATURAMENTO DE EMPRESA. REDUÇÃO. PERCENTUAL FIXADO COM BASE

11. No mesmo sentido: REsp 63652-SP; REsp 211619-SP; REsp 170034-SP; REsp 158051-RJ; RMS 12872-SP.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

NA APRECIÇÃO DOS FATOS DA CAUSA. INVIABILIDADE NESTA ESTREITA VIA. POSSIBILIDADE DE POSTERIOR ALTERAÇÃO PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, DURANTE A EXECUÇÃO, CASO SE MOSTRE ADEQUADA A PROVIDÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTETÓRIOS E LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ (CPC/1973, ARTS. 17, 18 E 538, PARÁGRAFO ÚNICO). NÃO CARACTERIZAÇÃO. PENALIDADES AFASTADAS. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. 1. A questão relativa à prévia citação do sócio ou da pessoa jurídica atingida pela aplicação da disregard doctrine, anteriormente à vigência do novo Código de Processo Civil, encontra precedentes no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que: “A superação da pessoa jurídica afirma-se como um incidente processual, razão pela qual pode ser deferida nos próprios autos, dispensando-se também a citação dos sócios, em desfavor de quem foi superada a pessoa jurídica, bastando a defesa apresentada a posteriori, mediante embargos, impugnação ao cumprimento de sentença ou exceção de pré-executividade” (REsp 1.414.997/SP, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 26/10/2015). 2. Hipótese em que, ademais, não foi demonstrada a existência de prejuízo à defesa, uma vez que, reconhecida a coincidência entre os quadros societários das empresas envolvidas, verificou-se que os sócios administradores da sociedade recorrente já figuravam no polo passivo da execução, o que lhes possibilitou o exercício do contraditório acerca da aplicação da disregard doctrine antes de proferida qualquer decisão a respeito. Aplicação do princípio da instrumentalidade das formas (CPC/1973, art. 249, § 1º). 3. Reconhecida pelas instâncias ordinárias a existência dos requisitos autorizadores da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária executada, decretada nos termos do art. 50 do CC/2002, a revisão das conclusões contidas no acórdão recorrido, fundamentado no exame aprofundado das provas produzidas, exigiria o revolvimento de matéria fática, inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ). [...] 7. Recurso especial provido em parte. (REsp 1545817/SP, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 19/04/2016, DJe 27/05/2016).

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO (ART. 544 DO CPC)
- CUMPRIMENTO DE SENTENÇA - AÇÃO DE RESCISÃO
DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA CUMULADA COM
COBRANÇA DE VALORES - DECISÃO MONOCRÁTICA
CONHECENDO DO AGRAVO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO
RECLAMO - INSURGÊNCIA RECURSAL DA REQUERIDA.
1. A análise dos fundamentos que ensejaram o reconhecimento

dos requisitos autorizadores da desconsideração da personalidade jurídica, pelo Tribunal de origem, exige o reexame do contexto fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável por esta via especial, ante o óbice do enunciado da Súmula 7 desta Corte. Precedentes. 2. A incidência da Súmula 7 do STJ é óbice também para a análise do dissídio jurisprudencial, o que impede o conhecimento do recurso pela alínea “c” do permissivo constitucional. Precedentes. 3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no AREsp 527.373/SP, Rel. Min. Marco Buzzi, Quarta Turma, DJe 01/02/2016).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO PAGAMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS. PRETENSÃO DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7 DO STJ. I. **A contribuinte pretende, com o seu Recurso Especial, que seja afastado o reconhecimento da existência do grupo econômico e, por conseguinte, a sua responsabilidade solidária, pelo adimplemento das obrigações tributárias devidas pela empresa União Serviços Comerciais S.A., sob o argumento de que não fora comprovada a confusão patrimonial e/ou o desvio de finalidade, exigidos pelo art. 50 do CC.** II. A Corte de origem, com lastro no art. 50 do CC, firmou o posicionamento de que seria viável a responsabilização solidária das empresas integrantes do mesmo grupo econômico pelo pagamento das dívidas fiscais, quando comprovado o abuso de personalidade jurídica das sociedades. Asseverou, ainda, que, no caso dos autos, a documentação colacionada foi hábil a comprovar o abuso da personalidade jurídica das sociedades União Serviços Comerciais S.A. (antiga Kohlbach S.A.) e Kcel Motores e Fios Ltda. (antiga Kolhbach Condutores Eletrolíticos Ltda.), consubstanciado na confusão patrimonial, sobretudo diante da constatação de que as sociedades possuíam idêntico quadro societário e, além disso, compartilhavam instalações e empregados. III. Dessarte, tal como consignado na decisão ora agravada, somente com o reexame do conjunto fático-probatório dos autos seria possível verificar a não ocorrência do abuso da personalidade jurídica, reconhecido pelo Tribunal de origem, de forma a se afastar a caracterização do grupo econômico e, por conseguinte, a responsabilidade solidária que foi atribuída à ora agravante **IV. Assim, é de se reconhecer a incidência da Súmula 7 do STJ, como óbice ao processamento do Recurso Especial.** V. Agravo Regimental improvido. (AgRg no AREsp 561.328/SC, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 20/08/2015).

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

E analisando as decisões dos Tribunais inferiores objeto desses recursos e tantas outras que enfrentam a presente matéria, é recorrente a identificação dos seguintes elementos como configuradores da “responsabilidade” das empresas integrantes de grupo econômico:

- ✓ compartilhamento de estrutura física e administrativa;
- ✓ identidade de administradores;
- ✓ compartilhamento de despesas com marca e propaganda;
- ✓ uso dos mesmos prestadores de serviços, em especial, advogados e contadores;
- ✓ diversas pessoas jurídicas administradas pela mesma holding patrimonial;
- ✓ esvaziamento patrimonial da devedora;
- ✓ sócios retiram-se e entram outros sem capacidade econômica (interpostas pessoas);
- ✓ ex-sócios constituem novas empresas, em nome de seus familiares, com objeto social similar;
- ✓ ex-sócios mantêm procuração perante instituições financeiras;
- ✓ empregados que prestam serviços a mais de uma sociedade, a despeito de vinculados a apenas uma delas;
- ✓ reconhecimento de grupo pela Justiça do Trabalho;
- ✓ redução da receita bruta da executada originária, com crescimento da receita das demais; e
- ✓ verificação *in locu* de que o endereço é apenas de um pequeno escritório.

Como se vê, esses elementos são configuradores do abuso de personalidade, autorizando, assim, a sua desconsideração (desde que observados os procedimentos legais, dentre os quais a exigência de ato judicial nesse sentido), jamais a imputação de responsabilidade tributária solidária com base no art. 124, I, do CTN.

Mesmo sendo as consequências jurídicas similares, não se pode tomar uma realidade pela outra, em especial quando sujeitas a regimes jurídicos tão díspares, como ocorre no presente caso.

4. Necessidade de individualização de todos os sujeitos passivos como requisito de validade do ato de constituição do crédito tributário

Partindo da premissa de que a responsabilidade das empresas que integram grupo econômico é marcada pela solidariedade (isso, é claro, sem esquecer que o abuso de personalidade e a confusão patrimonial a despeito de implicar o dever de as empresas coligadas ou unidas por controle responderem por débitos tributários umas das outras, tecnicamente, não se qualifica como hipótese de responsabilidade solidária), surge a seguinte dúvida: é obrigatório o lançamento contra todas?

A ideia de que a validade do lançamento e do auto de infração nos casos de solidariedade está condicionada à notificação de todos os codevedores não conta com o apoio da jurisprudência de nossos Tribunais. Em verdade, não se pode afirmar a existência de posicionamento em sentido contrário. O que efetivamente se verifica é a escassez de decisões enfrentando diretamente a matéria. A maioria dos julgados restringe-se a declarar que o “instituto da solidariedade tributária particulariza-se pela inexistência de benefício de ordem, tendo como consequência a possibilidade de o credor exigir de qualquer um dos obrigados a satisfação do crédito”¹². Ou

12. Trecho do voto condutor do REsp 410.104, proferido pelo Min. Teori Albino Za-

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

seja, o enfoque da discussão volta-se para o momento da exigência do débito, não da sua constituição, o que nos leva a constatar, infelizmente, que os julgadores pressupõem a regularidade desses atos mesmo quando expedidos em face de um único devedor nessas situações.

A despeito disso, algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça sinalizam para a possibilidade de mudança de paradigma do entendimento conferido ao tema, mesmo que implicitamente. Vejamos:

[...] É certo que a responsabilidade solidária imposta ao tomador dos serviços na redação original do art. 31 permite ao Fisco exigir o cumprimento da obrigação de qualquer dos coobrigados. Trata-se de característica da solidariedade. Não há benefício de ordem a impor a exigência primeiramente de um, antes que de outro. Contudo, é requisito fundamental para a exigibilidade do crédito, pela autarquia previdenciária, a existência de um débito. Não basta que os agentes fiscais apurem junto ao contratante dos serviços, com base em sua condição de responsável solidário, a inexistência de pagamento das contribuições. É certo que este deve exigir do contratado que os recolha, mas a mera falta dessa comprovação não significa que as contribuições não tenham sido recolhidas, nem autoriza a que o Fisco assim conclua. Em realidade, o recolhimento é realizado por outra pessoa, o empregador da mão-de-obra. Se por este não for realizado, certamente haverá responsabilidade solidária do segundo. (REsp 913.245/RS, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Turma, DJ 13.11.08).

[...] 2. O sujeito passivo da obrigação tributária é a prestadora de serviços, cabendo ao Fisco, em primeiro lugar, verificar a sua contabilidade e se houve recolhimento ou não recolhimento da contribuição previdenciária para, então, constituir o crédito tributário. 3. A solidariedade específica de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91 não se assemelha ao instituto disciplinado pelo Código Civil e deve ser observada no momento da exigibilidade do crédito tributário e não de sua constituição, como decidiu a Primeira Turma, por maioria, no julgamento do REsp 463.418/SC. 4. Recurso especial improvido. (REsp 800.054/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 03.08.07).

vascki, DJ 24.05.04.

Analisando esses julgados, logo se percebe que três foram os argumentos utilizados para declarar a invalidade do lançamento dirigido exclusivamente ao devedor solidário que não concorreu para a prática do fato tributário: i. a solidariedade pressupõe a constituição do crédito tributário; ii. entendimento em sentido contrário inviabiliza o inatingível direito de defesa, já que o responsável teria poucos ou nenhum meio para demonstrar que não houve o recolhimento do tributo, bem como para se insurgir contra os contornos do fato relatado pelo Fisco, na medida em que os documentos ficam sob o poder do contribuinte; e iii. a solidariedade de que trata o art. 31, da Lei nº 8.212/91, não se assemelha ao instituto disciplinado pelo Código Civil, devendo ser observada no momento da exigibilidade do crédito tributário, não de sua constituição.

De fato, esses precedentes caminharam muito bem na fixação de premissas: i. só há que se falar em solidariedade após a constituição do débito; e ii. a notificação unipessoal, especialmente quando dirigida diretamente aos responsáveis, compromete garantias constitucionais como o direito de defesa e o contraditório. Pena não ser possível afirmar o mesmo em relação às conclusões.

Em nosso sentir, referidas decisões adotam uma visão distorcida sobre o tema da solidariedade. Com efeito, ao reconhecerem que a responsabilidade solidária deve recair apenas sobre obrigações devidamente apuradas, jamais poderiam concluir ser inválido o lançamento apenas quando endereçado primeira e unicamente à pessoa que não realizou o fato tributado, tampouco pressupor que somente nessas situações não existiria anterior verificação do débito.

Esquecem-se os julgadores que a incidência da regra de solidariedade tem como pressuposto a constituição de não apenas uma obrigação, mas no mínimo de duas. Afinal, tratando-se de vínculo que une uma pluralidade de sujeitos e sabendo-se que estes surgem apenas no interior de relações jurídicas, não há como se falar em solidariedade senão num contexto de várias obrigações previamente constituídas.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Não bastasse esse inconveniente, pressupõem que apenas o lançamento endereçado ao realizador do evento tributário constitui efetivamente o fato jurídico tributário, o que, em nosso entendimento, não se sustenta. Se efetivamente fosse assim, jamais haveria débito constituído nos casos de substituição tributária, por exemplo.

É justamente por conta dessas razões que entendemos ser sempre inválido o lançamento endereçado a apenas um dos codevedores solidários, independentemente de quem seja – se contribuinte ou responsável. Isso é claro, desde que o fato que enseja a responsabilidade não seja posterior ao fato gerador do tributo (como é o caso da situação prevista no art. 124, I, do CTN). Sustentar que a nulidade desse ato apenas se configuraria na hipótese de ser inicial e exclusivamente dirigido ao sujeito que não realizou o fato tributado, em nosso sentir, implica violação do:

- (i) art. 142, do CTN, que estabelece que o lançamento é vinculado e obrigatório;
- (ii) art. 142, do CTN c/c os arts. 10, I, e 11, I, do Decreto nº 70.235/72 que prescrevem que auto de infração e o lançamento deverão, obrigatoriamente, individualizar o devedor;
- (iii) art. 5º, incisos LIV e LV, da CF, que asseguram o direito à ampla defesa e ao contraditório também em âmbito administrativo;
- (iv) arts. 26 a 28, da Lei nº 9.784/99 e arts. 113, 117, 503 e 504, do CPC, os quais asseguram o direito de os sujeitos não sofrerem repercussões de atos em relação aos quais não foram informados; e
- (v) art. 150, I, da CF, por desrespeito ao princípio da estrita legalidade. Autorizar o aplicador da lei a escolher o sujeito passivo tributário, não apenas a pessoa de quem irá exigir o pagamento do tributo, equivale a desrespeitar, ainda que indiretamente, as prescrições legais sobre sujeição passiva.

Também nos parece merecer reparos a alegação de que a solidariedade de que trata o art. 124, I, do CTN, não se assemelharia ao instituto disciplinado pelo Código Civil. Acreditamos que a faculdade de escolha do devedor de quem irá

demandar a integralidade do débito não tem significação diferente nas órbitas do direito civil e do direito tributário. Num e noutro caso, exige-se sempre linguagem prévia constituindo os vínculos solidários como condição para o exercício desse direito. Afinal, tratando-se justamente de um dos efeitos das obrigações solidárias, irradia conjuntamente com a sua instauração. A diferença é que, enquanto no direito civil o pressuposto factual para a aplicação de seus comandos vem, em regra, associado à linguagem que o certifica e que imputa a correlata relação jurídica, já que a vontade das partes envolvidas é tomada, a um só tempo, como evento social e fato jurídico, nas obrigações tributárias, esses dois momentos exigem sempre linguagens distintas.

Em outros termos, ao contrário do que possa sugerir uma análise superficial da regra prescrita no art. 275, do CC, o direito civil não despreza a necessidade de constituição formal de relação jurídica em face de todas as pessoas que vincula pela solidariedade. Pelo contrário, toma-a como pressuposto. Todavia, como no âmbito do direito civil, os eventos que permitem a imputação de consequências jurídicas são, normalmente, manifestações de vontade das próprias partes envolvidas, não há como pressupor a constituição de qualquer obrigação civil sem que haja linguagem em relação a todos esses sujeitos. Nessa seara, há, em regra, concomitância entre o suporte factual e a linguagem que o converte em fato jurídico e constitui a correlata relação. Daí a falsa sensação de irrelevância da sobrelinguagem jurídica nesses casos.

Esse raciocínio de condicionar a validade do lançamento à notificação concomitante de todos os coobrigados, todavia, poderá ser mitigado diante de particularidades do caso concreto. De fato, é até comum que, no instante da constituição do fato jurídico tributário, ainda não tenha ocorrido ou simplesmente o Fisco não tenha acesso ao evento que implica a responsabilidade solidária. Nessas situações, admitir-se-á a posterior intimação dos demais devedores, desde que

observadas as regras relativas às possibilidades de alteração do lançamento ou do polo passivo do feito executivo.

Num resumo, o evento que implica a responsabilidade solidária pode ser anterior, concomitante ou mesmo posterior à ocorrência do fato jurídico tributário. Nas duas primeiras hipóteses, o sujeito competente – Fiscal ou o administrado – terá que constituir inauguralmente o débito tributário contra todos os codevedores, sob pena de nulidade do ato. No último caso, todavia, se no momento da expedição do lançamento ainda não tenha se verificado a ocorrência do evento da responsabilidade solidária, legítima será a posterior constituição do crédito em face do codevedor solidário, desde que respeitados os limites legais.

Em se tratando de lançamento por homologação, caso o administrado constitua o crédito de forma equivocada, por não indicar todos os coobrigados na declaração, entendemos que o Fisco – ou mesmo o particular – deverá sanar o erro, mediante retificação da norma individual e concreta, enquanto o ato esteja pendente de homologação e desde que dentro do prazo decadencial (art. 147, § 2º, do CTN). É que os arts. 145 e 149, do CTN, exigem interpretação conjunta com os arts. 150 e 173, desse mesmo diploma legal. Isso decorre da inteligência do parágrafo único do art. 149, o qual prescreve expressamente que “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”. Com efeito, nos tributos em que o próprio sujeito passivo fica incumbido do dever de emitir a norma individual e concreta que os constituem, por conta do que prescreve o art. 150, a extinção do crédito tributário dar-se-á também com a homologação do ato pela autoridade administrativa.

Assim, mesmo que ainda esteja em curso o prazo de decadência, caso o Fisco homologue expressamente o ato do particular, o que sabemos ser raro, mas não impossível, fica prejudicado o direito de expedir nova norma individual e concreta, já que a homologação extingue definitivamente a obrigação

(art. 150, § 4º, do CTN). Mas, se por outro lado, permaneça fluindo o prazo decadencial e não haja qualquer manifestação da Fazenda a respeito da declaração emitida pelo sujeito passivo, deverá ser lavrado auto de infração e imposição de multa para fazer incluir o responsável solidário no polo passivo da relação jurídica tributária.

Apesar de essas decisões estarem longe de adotar o presente entendimento, ao menos elas abrem uma esperança para a necessidade de repensar o tema.

5. Conclusões

São apenas duas as situações que podem ensejar o dever de empresa do mesmo grupo econômico responder por débitos tributários das outras: *i.* interesse comum de seus membros no fato jurídico tributário ou *ii.* abuso da personalidade jurídica. Entretanto, cada uma delas, para ser considerada legítima, deve observar integralmente os pressupostos e requisitos legais: art. 124, I, do CTN e art. 116, parágrafo único, do CTN, c/c o art. 50 do Código Civil e os arts. 133 a 137 do Novo CPC. Além disso, não se pode perder de vista que a responsabilização pressupõe ato de constituição (não apenas de execução) dirigido contra todos.

Infelizmente não é isso que se tem verificado na prática. De fato, o que se vê atualmente é uso, cada vez mais recorrente, deste expediente para a lavratura de autos de infração com sujeição plúrima ou mesmo para o manejo de cautelares fiscais e execuções (sem lançamento prévio) nas quais são bloqueados bens de inúmeras pessoas jurídicas para resguardar o adimplemento da obrigação tributária relativa a fatos realizados isoladamente por apenas um dos sujeitos e sem a concorrência da prática de qualquer ato ilícito, o que não se pode tolerar.