

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Condutas Ilícitas Indutoras de Responsabilidade Tributária.

Alex Sandro Sarmiento Ferreira

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.
Orientador Prof. Paulo Cesar Conrado
Co-orientador Prof. Aldo de Paula Junior

Versão de 25.09.2019

1. Tema e contexto

O cometimento de ilícito tributário (abuso de direito, operações simuladas, fraude, sonegação fiscal), com a utilização de empresas veículos ou a prática de operações simuladas entre empresas, gera o que se vem denominando de grupo econômico irregular, figura que em nada se relaciona com o conceito de grupo econômico, conceito em que se coloca sociedade controladora e controladas obrigando-se a combinar esforços para a realização dos respectivos objetos ou participar de atividades ou empreendimentos comuns.

É pressuposto para a configuração de grupo econômico no sentido por último mencionado a existência de operações lícitas, enquanto o grupo irregular pressupõe ilicitude derivada de simulação, abuso de direito, confusão patrimonial, fraude, sonegação fiscal ou blindagem patrimonial, tudo com objetivo de tornar insolvente o devedor tributário ou de proteger seu patrimônio de eventual expropriação.

A jurisprudência tem tratado o grupo econômico (lícito) como pressuposto necessário, mas não suficiente, de grupo irregular, fazendo-o quando afirma, por exemplo: *“O Superior Tribunal de Justiça entende que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de prática comuns, prática conjunta de fato gerador, ou, ainda, confusão patrimonial”* (AgRg no REsp nº1.511.682/PE).

Ao se encaminhar nesse sentido, a jurisprudência vincula, mesmo que mediamente, conceitos que se colocam em posições opostas, justamente por envolverem, de um lado, a noção de licitude, e, de outro, de ilicitude.

É desse problema, da confusão conceitual sumariamente apresentada, que o trabalho pretende se ocupar, trazendo o cotejo dos conceitos de modo a distingui-los.

A responsabilidade tributária resultantes da prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e o Parecer Cosit 4/2018 orientam a aplicação do art. 124, inciso I do CTN em algumas hipóteses de (i) abuso de personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operação das pessoas jurídicas

mediante direção única (“grupo econômico irregular”), (ii) evasão ou simulação fiscal e demais atos decorrentes, notadamente quando se configuram crimes, (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

A Procuradoria da Fazenda Nacional tem se estruturado cada vez mais para melhorar a eficiência na arrecadação de tributos e, para tanto, os Procuradores tem se especializado e se aprofundado na pesquisa do organograma empresarial dos devedores para atribuir responsabilidade tributária as empresas que praticam operações simuladas, ilícitas, com abuso de personalidade, confusão patrimonial com a finalidade de diferir, sonegar ou fraudar a arrecadação tributária.

Os Procuradores dispõem de diversas ferramentas para conhecimento de estrutura societária (acesso a contratos sociais, estatutos e atas pelo site da Junta Comercial), acesso aos Cartórios de Registros de Imóveis em todo o Brasil, acesso ao DETRAN, Declaração de Informações Sobre Atividades Imobiliárias - DIMOB, publicações de Balanços, publicações de Atos Relevantes junto à Comissão de Valores Mobiliários. Em função da internet o acesso a informação se tornou mais fácil e conseqüentemente os Procuradores têm desenvolvido um amplo trabalho de pesquisa objetivando ampliar a responsabilidade a outras pessoas jurídicas ou físicas.

As empresas, por sua vez, estão cada vez mais se organizando sob a forma de grupos econômicos que são constituídos sociedades operacionais e holdings patrimoniais, essas últimas com atividades especificamente voltadas para administração de imóveis.

Não raro as execuções fiscais, quando ajuizadas em face das empresas operacionais, os Procuradores acabam por requerer a solidariedade tributária em face da holding patrimonial. Os pedidos, em regra, se baseiam no fundamento de (i) grupo econômico, (ii) interesse comum no fato, (iii) esvaziamento patrimonial da empresa operacional, (iv) confusão patrimonial, (v) sede no mesmo endereço, (vi) funcionários comuns, (vii) administração comum.

Os pedidos, em regra, pinçam fundamentos do art. 50 do Código Civil e do art. 124, inciso I, do CTN, em especial por se trata de grupo econômico, como se o fato de haver grupo econômico, por si só, representasse abuso de personalidade, fraude, sonegação, operação simulada.

Esses pedidos, não raro, são deferidos pelo Poder Judiciário, tornando o processo complexo em função da elevada carga fática, da grande quantidade de executados que passam a figurar no pólo passivo das execuções fiscais e da diversidade de temas tratados com relação a responsabilidade tributária por solidariedade (art. 124, inciso I, do CTN) e responsabilidade patrimonial (art. 50 do CC).

Fixados esses conceitos, pretende o trabalho trazer à reflexão o conceito de grupo econômico irregular, as operações que podem gerar o reconhecimento da responsabilidade tributária conforme o Código Tributário Nacional bem como qual o limite do Superior Tribunal de Justiça para julgar esses casos face a alta carga fática que envolve esses processos, o que não se pode confundir com a competência que a Corte teria para definir o arquétipo atrativo da responsabilidade em casos de operações societárias simuladas, definindo, da mesma forma, os critérios jurídicos (inclusive normativos) que regeriam essas situações.

2. Modelo de pesquisa predominante

O modelo de pesquisa será uma resolução de problema através de uma avaliação crítica dentro do contexto narrado, qual seja, responsabilidade tributária por solidariedade decorrentes de operações simuladas, através de empresas veículos (grupos irregulares), gerando confusão patrimonial, fraude, sonegação, objetivando suprimir a incidência tributária ou mesmo o esvaziamento patrimonial.

A pesquisa contempla a organização da contextualização fática para, em seguida, analisar e avaliar criticamente as lições apreendidas. A pesquisa terá uma abordagem retrospectiva sobre o tema e como desafio a formulação de conclusões que possam ser úteis para a correta caracterização ou não de responsabilidade tributária (por solidariedade) ou patrimonial.

3. Quesitos

A pesquisa terá o objetivo de responder os seguintes quesitos:

1-A configuração de grupo econômico gera responsabilidade? Descrever os conceitos de grupos de direito, de fato e o grupo irregular. Diferenças entre eles. Criticar a associação do termo “grupo econômico” ao tema “responsabilidade”.

2- Quando duas ou mais empresas se juntam para praticar fraude ou operações simuladas com objetivo de fraudar o Fisco elas poderão ser caracterizadas como grupo irregular?

2.1-Sempre que houver o abuso de direito ou de personalidade jurídica, ocultação de bens, esvaziamento patrimonial, planejamento tributário abusivo ou ilícito, sonegação fiscal, fraude, conluio e outras condutas criminosas praticados por duas ou mais empresas haverá a caracterização de responsabilidade tributária ou patrimonial?

2.2-Podemos afirmar que nessas hipóteses não estamos diante de grupo econômicos, mas sim de operações simuladas ou mesmo fraude em que o instrumento utilizado para a prática de ilícito ou sonegação fiscal são empresas constituídas exclusivamente para esse fim?

3-Definir o “interesse comum” como elemento caracterizador da responsabilidade solidária de que trata o art. 124, inciso I, do CTN.

3.1-Esse elemento é capaz de atrair a responsabilidade solidária de terceiros que tenham praticado condutas ilícitas em conjunto com o sujeito passivo?

4- Presentes as características de operações simuladas ou fraude (como por exemplo operações estruturadas em sequência “step transactions”, uso de empresa-veículo “conduit company” e operações que têm por objetivo o deslocamento da base tributável) podemos afastar a personalidade jurídica com base no artigo 123 do CTN para aplicar a responsabilidade por solidariedade de que trata o art. 124, inciso I do CTN?

4.1-Podemos afirmar que nessa hipótese é extremamente relevante analisar as provas (balanços contábeis, DIPJ), contratos, contrapartida financeira, etc.) e avaliar se se trata de transação lícita (primazia da essência sobre a forma), nos termos do art. 166 e 167 do CCB?

4.2- Podemos afirmar que os crimes de lavagem (quase sempre vinculados a crimes tributários) desencadearão a responsabilidade tributária com relação a terceiros que

participaram do ilícito? Em operações como a Lava Jato existiria a responsabilidade solidária de todas as empresas que participaram dos atos de corrupção com relação aos débitos tributários lavrados pelo Fisco? Podemos afirmar que nesses casos haverá formação de grupo irregular? Ou pouco importa esse conceito?

5-Quando se comprovar o “desvio de finalidade” e/ou “confusão patrimonial” em operações societárias realizadas por grupos irregulares (art. 50 do CCB), pode o juiz decidir que as obrigações tributárias sejam estendidas a outras empresas que não sejam sócias ou administradoras da pessoa jurídica contribuinte?

6- Como podemos definir o termo “...certas e determinadas relações de obrigações” do art. 50 do CCB? A aplicação do art. 50 do CCB gera responsabilidade solidária com todos os débitos do sujeito passivo?

7- Considerando a alta carga fática existente nos processos de responsabilidade tributária decorrente de grupo econômico irregular qual a competência do Superior Tribunal de Justiça para julgar essas ações?

4. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

A responsabilidade tributária é importante ferramenta utilizada pela Procuradoria para aumentar as chances de êxito do recebimento das execuções fiscais. O Parecer Cosit 4/2018 demonstra a importância do tema pela Receita Federal em estabelecer critérios para configuração de responsabilidade tributária em grupo econômico irregular.

Embora o tema responsabilidade tributária seja antigo na legislação, doutrina e jurisprudência, o Parecer reacendeu o debate na medida que estabeleceu a solidariedade em caso de grupo econômico irregular em caso em que há interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou (art. 124, inciso I do CTN).

As discussões demandam (do profissional) pesquisa de outros ramos do direito (direito comercial, direito civil, direito penal), com intuito de provar a responsabilidade tributária nos casos em que o profissional atue como Procurador da Fazenda, ou para demonstrar a ausência de responsabilidade com relação aos advogados tributaristas que atuam no âmbito privado. Os juízes, por sua vez, também terão que dominar esses conhecimentos para que tenham condições de julgar esses processos.

O pedido de responsabilidade tributária devidamente estruturado pode gerar um aumento de receita tributária e com relação aos contribuintes pode gerar um impacto direto no patrimônio dos envolvidos, podendo em alguns casos comprometer todo o patrimônio dos pretensos responsáveis (impacto econômico).

5. Familiaridade com objeto da pesquisa

A familiaridade com objeto de pesquisa decorre do exercício da advocacia com atuação em processos de execuções fiscais para os clientes do escritório e outros que procuram para promover defesas judiciais com relação a responsabilidade tributária.

6. Bibliografia preliminar

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996.
- ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; CAMILA, Campos Vergueiro. *Responsabilidade tributária*. 1ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado do Derzi, 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: arts. 134 e 135*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Lejus: 1988.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª edição. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.
- _____. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. 3ª. reimpressão.
- CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2016.
- _____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Volume 1. São Paulo: Noeses, 2011.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2017.
- COSTA, Marcio Cesar. *A responsabilidade tributária dos sócios: teoria e prática processual sob o regime jurídico do novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Intelecto Editora, 2016
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey: 1997.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 3ª edição. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1994.
- GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limite para a desconsideração dos negócios jurídicos*. 1ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 12ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 3ª edição. São Paulo: Martins Fontes: 1991.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 5ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do processo e do processo tributário*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

7. Sumário

1-Grupo Econômico Irregular

1.1-Conceitos de grupos de direito, de fato e o grupo irregular. Diferenças

1.2-Crítica a associação do termo “grupo econômico” ao tema “responsabilidade tributária”.

2-Elementos caracterizadores de “grupo econômico irregular”

2.1-Operações estruturadas em sequência “step transactions”

2.2-Uso de empresa-veículo “conduit company”

2.3-Operações que com objetivo de deslocamento da base tributável

2.4-Quando duas ou mais empresas se juntam para praticar fraude ou operações simuladas com objetivo de fraudar o Fisco

2.4.1-Abuso de direito ou de personalidade jurídica

2.4.2-Ocultação de bens ou esvaziamento patrimonial

2.4.3-Planejamento tributário abusivo ou ilícito

2.4.4-Sonegação fiscal

3-Definição de “interesse comum”.

3.1-Elementos caracterizadores

3.2-Responsabilidade solidária de terceiros

3.3-Responsabilidade solidária decorrentes dos crimes tributários e de lavagem e a formação de grupo irregular

3.4-Responsabilidade solidária decorrentes de atos de corrupção com relação aos débitos tributários lavrados pelo Fisco e a formação de grupo irregular

3.5-Desvio de finalidade e confusão patrimonial em operações societárias realizadas por grupos irregulares

4- Competência do Superior Tribunal de Justiça para julgar as ações de responsabilidade solidária decorrentes de grupos irregulares

4.1-Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça

4.2-Competência do Superior Tribunal de Justiça para definir os elementos jurídicos da responsabilidade em casos de condutas ilícitas

5-Conclusão.

8. Cronograma de execução

Atividade	2019			2020												Horas
	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Leitura da bibliografia	■	■	■	■	■	■	■	■	■							[90h]
Leitura de julgados				■	■	■										[30h]
Organização							■	■	■							[30h]
Capítulos										■	■					[20h]
Capítulos											■	■				[20h]
Capítulos												■	■			[20h]
Conclusão da redação													■	■		[20h]
Revisão															■	[10h]
Depósito															■	[...]