

**Os Limites Objetivos para atribuição de Responsabilidade Tributária a Pessoas
Jurídicas integrantes de Grupos Econômicos**

Fernando Ferreira Rebelo de Andrade

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP,
sob orientação da professora Juliana Furtado Costa Araújo

Versão de 04/10/2017

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

A presente Pesquisa Profissional tem por objeto a resolução do **seguinte problema: definir**, diante da legislação tributária brasileira, quais são os **parâmetros e critérios jurídicos** que **devem** ser levados em consideração, para fins de **imputação de responsabilidade tributária a pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos**.

O problema é juridicamente denso e ainda carece de repertório doutrinário e jurisprudencial que examine os limites objetivos à imputação de responsabilidade tributária a integrantes de grupo econômico de maneira completa, abrangendo todas as suas nuances e consequências jurídicas, e que, ao mesmo tempo, defina critérios claros e precisos para a responsabilização dos participantes de grupos empresariais.

Para que a matéria seja corretamente examinada pelos Tribunais, é indispensável o estudo conjugado e sistemático de, pelo menos, os seguintes aspectos jurídicos: a identificação das circunstâncias que caracterizam a própria existência dos grupos econômico de fato e de direito; a definição dos limites objetivos à atribuição de responsabilidade tributária aos integrantes do grupo econômico, à luz dos requisitos de responsabilização fixados pelo CTN, a fim de identificar as condutas que, quando praticadas pelos integrantes do grupo econômicos, ensejariam sua responsabilidade tributária; a distinção fundamental entre grupos econômicos de fato e grupos econômicos fraudulentos, inclusive, à luz da antinomia entre substância e forma; e os pontos de interseção e distanciamento do reconhecimento de grupo econômico de fato com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, inclusive, sob o prisma dos efeitos jurídico-tributários desse instituto de direito privado; a delimitação dos conceitos “vinculação” e “interesse comum com os fatos geradores”, adotados pelos arts. 128 e 124 do

CTN, bem como o papel que as normas veiculadas por esses dispositivos têm na imputação da responsabilidade tributária dos grupos econômicos.

Em caráter complementar e instrumental à definição dos limites objetivos à responsabilização tributária de grupos econômicos e dos seus integrantes pessoas jurídicas, a Pesquisa também identificará o limite temporal para a imputação dessa responsabilidade, apresentando, ao final, uma proposta de interpretação que ofereça critérios jurídicos claros, seguros e aptos à contagem do prazo prescricional para as Fazendas Públicas pedirem, em juízo, o reconhecimento do grupo empresarial e a responsabilização dos seus participantes.

2. Modelo de pesquisa

O trabalho de Pesquisa, como já antecipado, tem como modelo a resolução de um problema que parece ser, ao mesmo tempo, hermenêutico e prático: hermenêutico, porque pretende suprir uma lacuna verificada na doutrina e jurisprudência, sobre o tema “Responsabilidade de Grupos Econômicos”, que ainda é carente de um exame analítico sistematizado e completo; e prático, porque esse vácuo teórico e jurisprudencial tem como consequência prática um cenário de marcada insegurança jurídica no exame da matéria, seja pelos Tribunais Brasileiros, seja pelas autoridades fiscais e fazendárias.

A conclusão da Pesquisa tem como objetivo a formulação de uma proposta de posicionamento jurídico que forneça, aos operadores do Direito, e, em especial, ao Poder Judiciário, critérios e parâmetros jurídicos claros, precisos e coerentes entre si, que permitam guiar toda e qualquer discussão, administrativa ou judicial, sobre a imputação de responsabilidade tributária a integrantes de grupos econômicos, sem o recurso a argumentos casuísticos, desuniformes e não raro contraditórios entre si.

3. Problemas e quesitos

A partir da minha experiência profissional no trato da matéria, a ser oportunamente detalhada, penso que uma abordagem juridicamente densa, abrangente e inovadora do problema, pressupõe a resolução de ao menos os seguintes quesitos:

- **Quesito A:** Qual o conceito de grupo econômico de fato, para fins de responsabilidade tributária, e quais são as circunstâncias fáticas que o caracterizam? O reconhecimento de grupo econômico de fato pressupõe necessariamente a caracterização de um ato ou conduta ilícita?
- **Quesito B:** O CTN contém normas gerais de tributação dotadas de densidade normativa suficiente à fixação dos critérios jurídicos necessários à imputação de responsabilidade tributária a integrantes de grupo econômico? Se sim, quais são os dispositivos do CTN que veiculam essas normas gerais e quais são os critérios jurídicos fundamentais para a imputação de responsabilidade tributária do grupo econômico e seus integrantes?
- **Quesito C:** É juridicamente possível atribuir responsabilidade tributária a pessoa jurídica que não participou, direta ou indiretamente, do fato gerador do

crédito tributário executado e nem contribuiu ou se beneficiou do seu inadimplemento? Em outras palavras, é necessário nexo de causalidade entre a condição de integrante de grupo econômico e o surgimento ou o inadimplemento do crédito tributário?

- **Quesito D:** O art. 50 do Código Civil veicula uma regra autônoma que, por si só, permite a imputação de responsabilidade tributária a integrantes de grupos econômicos ou a aplicação desse dispositivo, em matéria tributária, demanda a sua interpretação e aplicação harmônica com as normas gerais fixadas pelo CTN? Em que situações esse dispositivo pode ser aplicado, para fundamentar responsabilidade tributária e quais são os limites para sua correta aplicação?
- **Quesito E:** O reconhecimento do grupo econômico e da responsabilidade dos seus integrantes, em uma determinada execução, significa inexoravelmente que todos eles também serão automaticamente responsáveis tributários solidários por créditos exigidos em outras execuções fiscais?

Como se percebe dos quesitos acima propostos, a identificação das circunstâncias fáticas necessárias à caracterização dos grupos econômicos, de fato ou de direito, assume papel secundário na Pesquisa, que tem como **problema central** o passo seguinte à própria caracterização do grupo empresarial, vale dizer: a **definição dos limites objetivos para a imputação de responsabilidade tributária aos integrantes do grupo empresarial**.

E isso porque, se por um lado, a jurisprudência já alcançou um mínimo consenso a respeito dos pressupostos fáticos à configuração de grupo econômicos, por outro, sob o prisma puramente jurídico, a matéria tem sido examinada de forma errática e casuística, sem a observância de parâmetros jurídicos claros e uniformes, que estabeleçam padrões gerais de orientação a serem observados pelos julgadores, administrativos e judiciais.

O cenário é de verdadeira instabilidade jurisprudencial sobre questões jurídicas chave para o correto exame do tema, como, por exemplo, a falta de uniformidade decisória sobre os conceitos de “vinculação” e de “interesse comum com fato gerador”, sobre os limites e efeitos da desconsideração da personalidade jurídica na responsabilização tributária de grupos econômicos ou mesmo do próprio caráter objetivo ou subjetivo dessa responsabilidade.

Em caráter complementar, a Pesquisa pretende, ainda, examinar criticamente algumas posições defendidas pelas Fazendas Públicas sobre a contagem do prazo prescricional para requerer a responsabilização tributária de grupos econômicos e seus integrantes. Esse exame crítico tem o objetivo de, desfazendo premissas conceituais equivocadas, propor uma interpretação que nos parece estar de acordo não apenas com as normas gerais veiculadas pelos artigos 125, III e 174 do Código Tributário Nacional, mas também com a teoria da *actio nata*, utilizada em larga escala pelos credores fazendários, com o objetivo de descaracterizar a prescrição.

4. Justificação da relevância prática e do potencial inovador

A definição dos limites objetivos para a responsabilização de pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico é um **problema jurídico de extrema relevância prática**, na medida em que, nos últimos tempos, as Fazendas Públicas, sobretudo a Nacional, perceberam que a formação de grupos empresariais informais é uma realidade comum e amplamente difundida no Brasil e, por isso, os pedidos de imputação de responsabilidade tributária solidária têm sido usados com assustadora frequência, como instrumento de arrecadação e até mesmo de coação dos contribuintes.

Embora não se trate de tema inédito, pois tem sido objeto de alguns trabalhos acadêmicos e de vários precedentes judiciais, a prática revela que o repertório doutrinário e jurisprudencial existente ainda carece de uma sistematização teórica completa, que aponte, de forma clara e precisa, os critérios jurídicos que devem balizar as discussões judiciais sobre a responsabilidade tributária de integrantes de grupo econômico, bem como a tomada de decisões por parte dos agentes de mercado.

A consequência dessa carência de sistematização teórica sobre a matéria é que as Fazendas Públicas têm se aproveitado desse vácuo doutrinário, para criar a falsa impressão de que a simples existência de grupos econômicos de fato, e não de direito, caracterizaria, automaticamente, confusão patrimonial, desvio de finalidade, abuso de personalidade jurídica e outras patologias que justificariam a atribuição de responsabilidade tributária. E, lamentavelmente, os Tribunais, de uma maneira geral, estão cedendo às pressões fazendárias e responsabilizando supostos integrantes de grupo econômicos de fato, sem os requisitos exigidos pelo CTN, criando, em alguns casos, verdadeira hipótese de responsabilidade tributária objetiva, universal, solidária e ilimitada, não prevista pelo CTN.

Nesse contexto, a partir da sistematização do conhecimento doutrinário e jurisprudencial sobre a matéria e da minha experiência profissional, o **caráter inovador** da Pesquisa está na **propositura de critérios e parâmetros jurídicos claros, precisos e bem definidos**, que sejam **aptos a permitir** que, mesmo diante de situações fáticas diferentes, a **imputação de responsabilidade tributária** a pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos **obedeça a padrões gerais de racionalidade e uniformidade de tratamento jurídico** e **se dê em conformidade com os princípios constitucionais limitadores da atividade tributante e com as normas gerais fixadas pelo CTN**.

5. Fontes e métodos de investigação

Meu Projeto de Pesquisa adotará, como fontes secundárias de investigação, doutrina geral sobre responsabilidade tributária e específica sobre os aspectos societários e principalmente tributários dos grupos econômicos, estudos acadêmicos sobre esse tema, relatórios e bancos de dados da Receita Federal e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN e decisões judiciais sobre as questões-chave relacionadas à essa temática.

Para evitar que o campo de pesquisa de jurisprudência fique excessivamente amplo, o trabalho examinará apenas precedentes no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, onde proliferam inúmeras controvérsias sobre o tema, e do STJ, muito embora os debates ali sejam menos frequentes e juridicamente densos, por força da limitação cognitiva posta pela sua Súmula de n. 07¹.

Apenas em caráter auxiliar, serão examinados precedentes do CARF; por outro lado, não constituirão objeto da pesquisa os precedentes dos Tribunais de Justiça dos Estados, tanto porque a matéria ainda é menos tratada no âmbito estadual do que no federal, como porque a grande quantidade de Tribunais Locais tornaria excessivamente trabalhosa a pesquisa jurisprudencial.

Como fonte complementar, a pesquisa também levará em consideração a minha própria experiência profissional como participante ativo na defesa judicial de grupos econômicos que, segundo a PGFN da 5ª Região, são devedores de passivos fiscais superiores a centenas de milhares de reais. Essa experiência pessoal será melhor detalhada no campo seguinte, sobre a minha familiaridade com o objeto de pesquisa.

6. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

Um fator determinante para escolher a definição dos limites objetivos, para imputação de responsabilidade tributária dos grupos econômicos, como problema a ser estudado na minha Pesquisa, é a significativa experiência profissional que acumulei em mais de dez anos de intensa atuação em disputas judiciais envolvendo grupos empresariais que foram ou são considerados, pela Procuradoria da Fazenda Nacional de Pernambuco, como devedores dos maiores passivos fiscais da 5ª Região.

Essa intensa atuação, especialmente em dois relevantes e complexos casos em que ainda atuo hoje em dia, me deu uma visão prática privilegiada do assunto, não apenas porque pude conhecer, com profundidade, os argumentos jurídicos e a estratégia fazendária, mas também, porque tive oportunidade de discutir em juízo, se não todas, mas seguramente as mais relevantes questões de direito material e processual relacionadas à responsabilização dos integrantes de grupos econômicos.

As controvérsias judiciais enfrentadas no meu dia contemplam questões jurídicas que vão desde à definição do termo de início do prazo prescricional, para o pedido de imputação de responsabilidade tributária, até suas aproximações e distanciamentos com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, passando, ainda, pela aplicabilidade dos requisitos exigidos pelos arts. 124, 128 e 135 do CTN e seu aparente conflito com o art. 50 do Código Civil.

¹ Uma vez que muitas das premissas firmadas pelas Corte Regionais tem predominantemente natureza fática.

Enfim, essa rica experiência prática me forneceu um amplo panorama dos muitas vezes conflitantes entendimentos jurisprudenciais sobre essas várias questões, o que, por sua vez, é fundamental para diagnosticar os principais acertos e desacertos que vêm sendo cometidos pelos magistrados e, conseqüentemente, para propor alternativas de aprimoramento teórico do assunto.

Naturalmente, minha intensa atuação profissional na defesa judicial de grupos econômicos tem por consequência inevitável a formação de um juízo de valor pessoal que é predominantemente crítico em relação a certos exageros verificados na atuação e nos pleitos formulados pela Fazenda Pública.

Porém, esse relativo enviesamento analítico não significa que a Pesquisa será contaminada por um juízo valorativo parcial e absolutamente favorável aos grupos econômicos e seus integrantes; pelo contrário, a Pesquisa examinará o problema de forma ampla, com o exame crítico, equilibrado e sopesado dos argumentos e pontos de vista defendidos pelos advogados dos contribuintes e também pelos procuradores de fazenda.

Pretende-se, assim, identificar quais desses argumentos e pontos de vista são juridicamente válidos e devem ser levados em consideração no correto exame da matéria, independentemente de refletirem a posição da Fazenda Pública ou dos contribuintes. Ou seja, a validade ou invalidade de cada argumento será examinada em função da sua conformidade ou desconformidade com o regramento jurídico aplicável ao tema, e tendo em vista quem o defende.

Ao mesmo tempo, o meu envolvimento pessoal também não significará qualquer parcialidade na apresentação das questões factuais e jurídicas, que serão expostas como elas realmente são e não como eu gostaria que fossem. Mesmo porque, a Pesquisa terá como fontes secundárias de investigação obras doutrinárias e precedentes judiciais que estão disponíveis para consulta pública, na *internet*.

8. Indicação de literatura especializada e obras de referência

Embora não me pareça haver material doutrinário que examine o assunto de forma ampla, coesa e sistematizada, é possível encontrar, na doutrina, inúmeros artigos sobre o tema “Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos”, publicados de maneira esparsa em livros, revistas e sites jurídicos.

Com base na minha experiência prática, que demandou bastante leitura de material doutrinário sobre o tema, e também nas referências bibliográficas verificadas em trabalhos acadêmicos já publicados, pude elaborar o seguinte material bibliográfico de referência, que, obviamente, será complementado com o acréscimo de novas obras ou artigos:

A: Araújo. Juliana Furtado Costa: O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis. Revista da PGFN, Ano I, n. 1, Brasília: PGFN, 2011;

B: Becho. Renato Lopes: Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. São Paulo; Dialética. 2000; A responsabilização tributária de grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, São Paulo, Dialética, 2014;

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

D: BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. Revista Dialética de Direito Tributário, V. 186. São Paulo: Dialética, 2011;

D: CALCINI. Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações sobre o art. 124 do Código Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário, V. 167. São Paulo: Dialética, 2009.

E: Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>

_____ Grupos econômicos e solidariedade tributária. Revista Dialética de Direito Tributário nº 229. São Paulo: Dialética, 2014.

_____ Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: Org. CONRADO. Paulo Cesar: ARAUJO. Juliana Furtado Costa. O Novo CPC e seu impacto no direito tributário. São Paulo: Fiscosoft. 2015.

F: HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Portal jurídico Investidura, Florianópolis/SC, 16 Mai.2009. Disponível em: <www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/3454> Acesso em: 11 out. 2015.

G: SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238. São Paulo: Dialética, 2015.

H: TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN, Art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 232. São Paulo: Dialética, 2015.

I: NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de direito e de fato – reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita: NEDER, Marcos Vinicius (Coords.). Responsabilidade tributária. São Paulo: Dialética, 2007.

J: MARGONI. Ana Beatriz Alves. A desconsideração da personalidade jurídica nas sociedades. Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade de São Paulo.

L: MARTINS, Ives Gandra. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____ Grupos econômicos e responsabilidade tributária. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 236. São Paulo: Dialética, 2015;

M: COELHO, Sacha Calmon Navarro: Curso de direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 2009.

N: Dworkin, Ronald. Levando os Direitos a Sério. São Paulo: Martins Fontes

_____ O Império do Direito. São Paulo: Martins Fontes.

O: Oliveira, Ricardo Mariz de, e outros. Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos. - Texto publicado em “Pesquisas Tributárias – Série CEU-Lex/Magister, n. 03 – Grupos Econômicos”, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo 2015, p. 79

P: Machado, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume II – 2 ed., São Paulo, Atlas, 2008;

Q: Schoueri, Luis Eduardo, Direito Tributário – 5ª ed., Saraiva, 2015.

9. Sumário preliminar

Introdução

O **Primeiro Capítulo** tem caráter propedêutico e é necessário para firmar as premissas jurídicas que sustentam as conclusões e recomendações práticas apresentadas em nosso Trabalho.

Nesse capítulo introdutório, abordaremos os seguintes aspectos: **(i)** o conceito de grupo econômico, de fato e de direito, que adotaremos para fins de construção das nossas premissas e conclusões; **(ii)** a ausência de norma geral específica, no CTN, para disciplinar a responsabilidade tributária dos grupos econômicos e a necessidade de aplicação harmônica das disposições previstas em leis ordinárias e em atos normativos infra-legais, com as normas gerais sobre responsabilização veiculadas pelo CTN, em face da reserva constitucional de lei complementar (art. 146, III, “b”, da CF/88); **(iii)** o relevante papel do art. 128 do CTN, como veiculador da norma geral que prescreve a diretriz interpretativa sobre toda e qualquer espécie de responsabilização tributária.

O **Segundo Capítulo** constitui a essência do Trabalho, pois é nele que apresentaremos os limites objetivos implicitamente impostos pelo CTN, para responsabilização tributária de integrantes de grupos econômicos.

Nesse capítulo, demonstraremos que: **(i)** embora o CTN não discipline explicitamente a matéria, é possível extrair, da conjugação dos arts. 128 e 124, II, do CTN, a norma geral para responsabilização tributária de grupos econômicos; e **(ii)** essa norma geral prescreve um critério objetivo para atribuição da responsabilidade, qual seja: a vinculação/interesse comum com o fato gerador da obrigação tributária ou com o inadimplemento do respectivo crédito.

Pretendemos, com isso, demonstrar a premissa central do nosso Trabalho, que é no sentido de que o caráter subjetivo da responsabilidade tributária de grupos econômicos se exterioriza pelo obrigatório nexos de causalidade entre **(a)** a condição de integrante do grupo e **(b)** o surgimento do fato gerador da obrigação tributária ou o inadimplemento do respectivo crédito.

Ainda nesse mesmo tópico, será feito um exame crítico dos precedentes do STJ e dos Tribunais Regionais Federais sobre a interpretação do art. 124, II, do CTN e sobre o conceito de interesse comum com fato gerador.

Também serão apresentados os limites à desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil, para fins de responsabilização tributária de integrantes de grupos econômicos, notadamente, o indispensável nexos de causalidade entre a confusão patrimonial ou o uso abusivo de personalidade, com o surgimento do crédito tributário ou com o seu inadimplemento. Nesse ponto da desconsideração de personalidade jurídica, faremos uma necessária distinção entre o compartilhamento patrimonial que é típico de qualquer grupo econômico de fato lícito, e a promiscuidade patrimonial ilícita, que é aquela que contribui para o inadimplemento do crédito tributário.

Partindo da premissa central de que é necessário nexos de causalidade entre a participação no grupo econômico e o surgimento ou o inadimplemento do crédito tributário, o último tópico do Segundo Capítulo objetiva demonstrar que as Fazendas Públicas tem o ônus processual de provar esse nexos de causalidade, mediante a individualização das condutas de cada integrante do grupo econômico, em cada execução fiscal e para cada crédito tributário.

A ideia, aqui, é demonstrar o efeito perverso da não individualização de condutas dos integrantes do grupo econômico, em cada execução fiscal e para cada crédito, qual seja: a criação de uma hipótese de responsabilidade tributária objetiva e universal, que, a um só tempo, independe de participação na geração ou inadimplemento do crédito e atinge todo o passivo de todas as entidades integrantes do grupo econômico, com a consequente falência da autonomia da personalidade jurídica, inerente ao modelo capitalista.

O **Terceiro Capítulo** tem um viés mais prático e se propõe a ilustrar, com casos práticos, a aplicabilidade das premissas teóricas defendidas no Segundo Capítulo. Assim, a partir dos limites impostos pela regra geral veiculada pelos arts. 128 e 124 do CTN, exemplificaremos alguns casos concretos em que a responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos é permitida ou é proibida.

Para tanto, apontaremos exemplos de casos em que a responsabilidade tributária decorre da vinculação do integrante do grupo com o surgimento do fato gerador, como por exemplo: na criação artificial de ágio “interno”; no fracionamento de atividades econômicas em várias pessoas jurídicas “de fachada”, e no desvio de destino de mercadorias envolvendo empresas comercial e transportadora integrantes do mesmo grupo econômico.

Apresentaremos, ainda, casos em que a responsabilização decorre da vinculação com o inadimplemento do crédito tributário já constituído ou executado, como por exemplo: no esvaziamento patrimonial da empresa devedora, mediante transferência de ativos à outra empresa do grupo; no uso de empresa do grupo para simular arrematação judicial de bens; ou na criação abusiva e simulada de empresas de fachada, para servir como veículo destinado a encobrir transferências patrimoniais fraudulentas.

Finalizaremos o capítulo ilustrando casos em que há grupo econômico de fato, mas não há responsabilidade tributária de todos ou de alguns dos seus integrantes, como, por exemplo: quando as empresas são criadas depois dos fatos geradores, com bens que não transitaram pelo patrimônio da devedora; quando há empresas existentes à época dos fatos

geradores, mas sem vínculo com o surgimento da obrigação tributária ou com a empresa devedora; ou quando as empresas tem ou tiveram ligação com devedora, mas não participaram do surgimento ou inadimplemento do crédito tributário.

O **Quarto Capítulo**, na verdade, tem um caráter complementar ao tema do Trabalho, porque trata de duas outras questões relevantes à matéria, a saber: **(i)** os requisitos para responsabilização de pessoas físicas que integram grupos econômico; e o **(ii)** o prazo prescricional para responsabilização tributária dos integrantes de grupo.

Sobre a responsabilização tributária de pessoas físicas, pretende-se demonstrar que a mera participação, como sócio de entidade integrante do grupo econômico, não é suficiente para a imputação de responsabilidade, porque, nos termos dos arts. 134 e 135, III, do CTN, é exigida a prática de ato ilícito, no exercício de gestão da pessoa jurídica devedora ou de outra usada para fins ilícitos.

A respeito da prescrição para responsabilização dos integrantes de grupos econômicos, pretendemos apresentar críticas às principais teses fazendárias e apresentar uma proposta objetiva de contagem do prazo prescricional, coerente com o CTN e com o sobreprincípio constitucional da segurança jurídica. Para tanto, abordaremos, de forma resumida, os seguintes pontos: **(i)** o conceito e a finalidade da prescrição em matéria tributária, como corolário e instrumento de aplicação do sobreprincípio da segurança jurídica; **(ii)** a correta interpretação do art. 125 do CTN, que veicula a norma geral sobre os efeitos da solidariedade tributária para fins de interrupção da prescrição; **(iii)** a correta aplicação da teoria da *actio nata* em matéria de responsabilização tributária de integrantes de grupos econômicos; **(iv)** a irrelevância da desconsideração da personalidade jurídica dos integrantes do grupo econômico, para fins de descaracterização da prescrição tributária; **(v)** a extrapolação da essência da *disregard doctrine* pela PGFN.

Finalmente, o **Quinto e último Capítulo** fará uma **síntese conclusiva** dos parâmetros jurídicos aptos a permitir que, mesmo diante de situações fáticas bastante diferentes, a imputação de responsabilidade tributária a pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos obedeça a padrões gerais de racionalidade e uniformidade de tratamento jurídico e se dê em conformidade com os princípios constitucionais limitadores da atividade tributante e com as normas gerais fixadas pelo CTN, evitando-se, ao mesmo tempo, exageros fazendários e a proliferação de decisões judiciais incoerentes, instáveis, desuniformes e conflitantes entre si.

Além disso, neste capítulo final, serão apontadas **recomendações práticas**, para que os contribuintes organizados sob a forma de grupos econômicos possam mitigar o risco de as pessoas jurídicas integrantes do agrupamento empresarial serem alvo de pedidos de atribuição de responsabilidade tributária.

Abaixo, segue nossa ideia preliminar da estrutura formal dos Capítulos anteriormente resumidos.

1. PANORAMA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS E SEUS INTEGRANTES NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1. Os conceitos de grupo econômico de fato e de direito adotados para fins do presente trabalho. A necessária distinção entre grupo econômico de fato e grupo ilícito ou fraudulento.

1.2. A ausência de norma específica, no Código Tributário Nacional, regulando expressamente a responsabilidade tributária dos grupos econômicos e a insuficiência dos dispositivos da lei ordinária e dos atos infra-legais, para disciplinar o tema, dada a reserva de lei complementar exigida pelo art. 146, III, "b", da Constituição Federal de 1998.

1.3. O relevante papel do art. 128 do CTN, como veiculador da norma geral que prescreve a diretriz interpretativa sobre toda e qualquer espécie de responsabilização tributária.

2. OS LIMITES IMPOSTOS PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PARA A RESPONSABILIZAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTEGRANTES DE GRUPOS ECONÔMICOS

2.1. A norma geral, extraída dos artigos 128 e 124, II, do CTN, que disciplina a responsabilidade tributária subjetiva dos integrantes de grupos econômicos: o indispensável nexo de causalidade entre a participação no grupo econômico e o surgimento do crédito tributário ou o seu inadimplemento.

2.2. Exame crítico dos precedentes do STJ e dos Tribunais Regionais Federais sobre a interpretação do art. 124, II, do CTN e sobre o conceito de interesse comum com fato gerador.

2.3. Limites à descon sideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, para fins de responsabilização tributária de integrantes de grupos econômicos.

2.4. Exame crítico dos precedentes do STJ e dos Tribunais Regionais Federais sobre a aplicação da descon sideração de personalidade jurídica, para responsabilização tributária de grupos econômicos.

2.5. O ônus processual das Fazendas Públicas de promoverem a individualização das condutas de cada integrante do grupo econômico, em cada execução fiscal e para cada crédito tributário.

3. CATEGORIZAÇÃO CASUÍSTICA DAS HIPÓTESES EM QUE O CTN PERMITE OU PROÍBE A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO, A PARTIR DE ALGUNS EXEMPLOS PRÁTICOS

3.1. Casos em que há responsabilidade tributária derivada da vinculação com o surgimento do fato gerador: criação artificial de ágio "interno"; fracionamento de atividades

econômicas em pessoas jurídicas “de fachada”; desvio de destino de mercadorias envolvendo empresas comercial e transportadora integrantes do mesmo grupo econômico.

3.2. Casos em que há responsabilidade tributária derivada da vinculação com o inadimplemento do crédito tributário: esvaziamento patrimonial da empresa devedora, mediante transferência de ativos à outra empresa do grupo; uso de empresa do grupo para simular arrematação judicial de bens; criação abusiva e simulada de empresas de fachada, para encobrir transferências patrimoniais fraudulentas.

3.3. Casos em que há grupo econômico, mas não há responsabilidade tributária: empresas criadas depois dos fatos geradores, com bens que não transitaram pelo patrimônio da devedora; empresas existentes à época dos fatos geradores, mas sem vínculo com o surgimento da obrigação tributária ou com a empresa devedora; empresas que tem ou tiveram ligação com devedora, mas não participaram do surgimento ou inadimplemento do crédito tributário.

4. OUTRAS QUESTÕES RELEVANTES RELACIONADAS À MATÉRIA: REQUISITOS PARA RESPONSABILIZAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS INTEGRANTES DE GRUPOS ECONÔMICOS; PRAZO PRESCRICIONAL PARA RESPONSABILIZAÇÃO DOS GRUPOS ECONÔMICOS

4.1. Responsabilização de pessoas físicas integrantes de grupos econômicos.

4.1.1. Os Requisitos exigidos pelos arts. 134 e 135 do CTN: hipóteses de responsabilidade subjetiva, pela prática de ato ilícito.

4.1.2. Insuficiência da mera participação como sócio de empresa integrante do grupo econômico, para fins de responsabilização de pessoa física.

4.2. O prazo prescricional para responsabilização dos grupos econômicos

4.2.1. O conceito e a finalidade da prescrição em matéria tributária.

4.2.2. A correta interpretação do art. 125 do CTN.

4.2.3 A correta interpretação da teoria da *actio nata* em matéria de responsabilização tributária de integrantes de grupos econômicos.

4.2.4. A irrelevância da desconsideração da personalidade jurídica dos integrantes do grupo econômico, para fins de descaracterização da prescrição tributária.

4.2.5. Nossa proposta objetiva de contagem do prazo prescricional para responsabilização dos integrantes de grupos econômicos.

5. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES PRÁTICAS

5.1. Conclusões: os critérios jurídicos para responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos.

5.2. Medidas para prevenir a responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos.

10. Cronograma

Minha pretensão é concluir o Trabalho de Pesquisa Profissional até o primeiro semestre de 2018. Para tanto, adotarei o seguinte cronograma:

Primeira Fase (agosto/2017 a novembro/2017): exame do repertório doutrinário e jurisprudencial

- Finalização do Projeto com a orientadora (julho a agosto)
- Estudos e pesquisas técnicas: pesquisa e exame crítico da jurisprudência e identificação dos precedentes a serem examinados no Trabalho (agosto e setembro); leitura da bibliografia e seleção dos textos relevantes (outubro e novembro).

Segunda Fase (dezembro/2017 a maio/2018): redação do Trabalho

- Introdução: dezembro de 2017
- Capítulo 1: janeiro e fevereiro de 2018
- Capítulo 2: março de 2018
- Capítulo 3: abril de 2018
- Capítulo 4: maio de 2018

Terceira Fase (junho e julho de 2018): revisão e ajustes finais no texto e entrega do Trabalho.