

Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária

Maria Rita Ferragut

1. Introdução

Diante da tendência global de as empresas se unirem para incremento da produtividade e do lucro, não se pode mais negar a grande importância que o reconhecimento de grupos econômicos e o redirecionamento da cobrança da dívida fiscal assumiram. Seja pela constância com que tais pleitos são formulados e deferidos, seja pela ausência de autorização normativa para a grande parte das inclusões atualmente autorizadas - que desconsideram que o direito de se auto-organizar não pode resultar na perda de autonomia jurídica e econômica - esse é um assunto que merece nossa reflexão.

Nosso entendimento é o de que, salvo na prática comum do fato gerador e na fraude devidamente comprovada, o redirecionamento é ilegal.

A constatação de que a atribuição da responsabilidade tributária, para os administradores pessoas físicas, mostrou-se ineficaz do ponto de vista arrecadatório, somada à criação de *holdings*, esvaziamentos patrimoniais e interpostas pessoas, pretendem justificar os excessos presentes nos pedidos de redirecionamento da cobrança da dívida, e nas decisões judiciais que deferem tais pleitos, em especial pelo falacioso e generalista entendimento de que o contribuinte é sonegador. Pautando-se numa interpretação finalística, o Judiciário não raramente desconsidera os limites normativos da lei, em prol do redirecionamento do passivo fiscal para empresas que, alegadamente, compõem um grupo econômico.

Assim, ao mesmo tempo em que prejuízos e créditos fiscais não podem ser compartilhados pelo grupo, a dívida deve ser solidariamente suportada por todos aqueles que não participaram do fato gerador, não praticaram qualquer ato fraudulento e não participaram da administração da sociedade originalmente devedora.

O objetivo é responsabilizar o grupo econômico. Responsabiliza-se a empresa que detém uma pequena participação social na sociedade devedora, a que contrata executivo que no passado trabalhou em contribuinte hoje detentor de elevado passivo fiscal, as que atuam em ramo de negócio comum a vários devedores.

Feitas essas considerações iniciais, passemos agora a delimitar os dois grandes pontos que envolvem os grupos econômicos. O primeiro é probatório. Deve ser comprovada tanto a existência do grupo econômico (prova essa que não raramente é produzida de forma superficial, pautando-se em fracas e inconsistentes presunções), quanto as condições que justificam o redirecionamento, uma vez que compor o grupo é fato insuficiente para responder de forma solidária pela dívida fiscal. Em outras palavras, é preciso produzir provas de interesse comum no fato gerador ou no ato fraudulento que fundamenta a obrigação de responder solidariamente pelo passivo fiscal.

Já o segundo ponto diz respeito ao fundamento legal. Solidariedade é comunhão de interesses, fato gerador praticado em conjunto. Mas, na grande maioria das vezes, essa condição não se mostra presente, o que nos leva a afastar o art. 124 do CTN como fundamento de validade do redirecionamento.

Seria, então, o art. 135 do CTN? Acreditamos que também ele não seja aplicável, por dispor sobre a responsabilidade da pessoa física, e aqui tratamos de redirecionamento de grupo econômico, pessoas jurídicas.

E o art. 30 da Lei n. 8.212/1991? Se considerarmos que ele cria nova hipótese de responsabilidade tributária, conforme será demonstrado abaixo, a inarredável conclusão é a que o enunciado é inconstitucional, posto que seu conteúdo não foi introduzido por meio de lei complementar, nos termos do art. 146, III, *b*, da Constituição.

Resta-nos, então, o art. 50 do Código Civil, que requer autorização judicial prévia e a demonstração de abuso da personalidade jurídica (desvio de finalidade ou confusão patrimonial). Nessas situações o redirecionamento é possível, mas normalmente o desvio de finalidade ou confusão patrimonial não são provadas, como se toda alegação pudesse ser enquadrada da acepção "abuso de personalidade". O limite semântico da lei é violentamente desconsiderado, com o firme propósito de se responsabilizar toda e qualquer empresa do grupo.

Portanto, se o redirecionamento é legítimo nas hipóteses legalmente previstas, o credor deve provar a adequação do caso concreto à autorização legal. Dissolução irregular de sociedade não é fato autorizador, assim como não o é ausência de bens suficientes para suportar o passivo fiscal, a execução de atividades similares ou complementares e a localização comum.

2. Da Configuração de Grupo Econômico

O Direito positivo brasileiro prevê duas espécies de grupo empresarial: o de direito, disciplinado pelos arts. 265 a 278 da Lei n. 6.404/1976, e o de fato, regulado pela legislação trabalhista (Decreto-lei n. 5.452/1943), previdenciária (IN RFB n. 971/2009) e tributária (IN RFB n. 971/2009). Todavia, independentemente da espécie, as sociedades que integram o grupo mantêm autonomia jurídica e econômica, vale dizer, 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, parágrafo 1º, da Lei n. 6.404/1976.

Tal é a independência das sociedades que compõem o grupo econômico 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 obri-



Maria Rita Ferragut
é Livre-docente pela
USP, Mestre e
Doutora pela PUC/SP
e Advogada em
São Paulo.

gações, exceto nas hipóteses expressamente previstas na legislação (art. 278, parágrafo 1º).

Portanto, a existência de grupo econômico não compromete ou desnatura a identidade das empresas associadas, que permanecem como pessoas jurídicas distintas e autônomas, respondendo cada qual pelo pagamento das dívidas contraídas de forma isolada, exceto quando houver disposição legal em sentido contrário conforme adiante se verá.

2.1. Grupo econômico “de direito”

O grupo econômico “de direito” encontra-se regulado nos arts. 265 a 278 da Lei n. 6.404/1976. Por ora, interessa-nos o art. 265 e parágrafos, *in verbis*:

“Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.”

Ao analisarmos a legislação societária, temos que se considera como controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe asseguram, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (parágrafo 2º, art. 243, da Lei n. 6.404/1976).

Tratando-se de grupo de direito, entretanto, é necessário que as sociedades empresárias combinem expressamente recursos e esforços para a consecução de objetivos e atividades comuns, mediante convenção ou consórcio.

Outrossim, de acordo com arts. 121 e 129 da Lei n. 6.404/1976, compete à Assembleia Geral da sociedade, por maioria absoluta de votos, tomar as decisões relativas ao seu objeto. Dessa maneira, para que uma pessoa tenha preponderância nas deliberações sociais, deverá possuir ao menos 50% + 1 das ações da empresa.

2.2. Grupo econômico “de fato”

A legislação societária não regulamenta o grupo econômico “de fato”¹. Podemos encontrar na legislação trabalhista, previdenciária e tributária definições acerca desta forma de organização, lembrando que, nesses dois últimos casos, trata-se de regulamentação infralegal (instruções normativas). Vejamos:

- Legislação Trabalhista - Decreto-lei n. 5.452/1943, artigo 2º, parágrafo 2º:

“§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica,

serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.”

- Legislação Previdenciária - Instrução Normativa RFB n. 971/2009:

“Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.”

- Legislação tributária - Instrução Normativa RFB n. 971/2009:

“Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.”

De acordo com as normas acima citadas, *há grupo econômico quando existir controle, administração ou direção entre as sociedades envolvidas*. E não há quando esses requisitos não se revelarem presentes.

Fábio Ulhoa Coelho², ao explicar o que são grupos de sociedade, ensina:

“Os grupos de fato se estabelecem entre sociedades coligadas ou entre controladora e controlada. Coligadas são aqueles em que uma tem influência significativa sobre a outra, sem, contudo, controlá-la. Já controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia.”

Seguindo a mesma linha, confira-se a posição de José Edwaldo Tavares Borba³:

“Quando, consideradas duas sociedades, uma detenha dez por cento ou mais do capital da outra, essas companhias serão consideradas coligadas. A coligação corresponde, portanto, a um nível de participação igual ou superior a dez por cento, desde que incapaz de conduzir o controle, haja vista a possibilidade de controlar-se uma companhia (controle minoritário) com dez por cento do capital, ou até com uma participação inferior.”

Do exposto, podemos afirmar que para a configuração do grupo “de fato” é necessário que (i) uma das sociedades tenha influência significativa na outra, sem controlá-la (coligada), ou (ii) uma das empresas seja titular de direitos de sócio sobre as outras que lhe assegure, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial o de eleger a maioria dos administradores (art. 116, “a”), hipótese em que será considerada sociedade controladora.

De acordo com o art. 1.097 do Código Civil, consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas ou de simples participação, na forma dos arts. 1.098 a 1.101 do mesmo diploma legal.

E para serem consideradas controladas, filiadas ou de simples participação, as empresas deverão possuir:

- 1) Maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores.
- 2) O poder perante outra sociedade mediante ações ou quotas possuídas por sociedade já controlada.
- 3) Dez por cento ou mais do capital da outra empresa sem controlá-la.

² COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual do Direito Comercial - Direito da empresa*. 23ª ed. São Paulo. Saraiva, 2011, p. 256.

³ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 10ª ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2007, pp. 522/523.

¹ Registre-se que mesmo o grupo econômico “de fato” é de direito, uma vez que, para ser tido como grupo, deve, necessariamente, ter sido reconhecido juridicamente como tal.

4) Menos do que dez por cento do capital de outra com direito a voto.

Em não sendo constatada qualquer uma das hipóteses acima, não há como admitir que duas empresas sejam coligadas.

No que diz respeito às sociedades controladoras e controladas, temos que tal organização societária se dá quando uma das empresas for titular de direitos de sócio sobre as outras, direitos esses que lhe assegure, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial o de eleger a maioria dos administradores (art. 116, "a").

Nesse ponto, passa a ser relevante tratar das situações em que, formalmente, as sociedades não são coligadas e tampouco controladas, mas que, em função dos indícios identificados, conclui-se pela formação de grupo econômico "de fato" e autoriza-se, normalmente com fulcro no art. 50 do CC, o redirecionamento da cobrança da dívida.

Tais indícios consistem, precipuamente, na identificação das seguintes situações:

- Independência meramente formal de pessoas jurídicas (que, na realidade, submetem-se a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial).
- Identidade de administradores e contadores.
- Formação de quadro societário pelos mesmos indivíduos ou seus parentes.
- Estrutura administrativa compartilhada.
- Atuação idêntica, similar ou complementar.

Obviamente que, de forma isolada, tais indícios são irrelevantes para a comprovação da existência de grupo econômico. E a ausência de alguns deles é igualmente irrelevante. O *controle é o dado decisivo*, mas os fatos acima descritos colaboram para o convencimento de que havia controle entre as pessoas jurídicas envolvidas.

3. A Controvertida Questão do Fundamento Legal que autorizaria o Redirecionamento

Vislumbramos como sendo quatro as possibilidades legais que, em tese, autorizariam o redirecionamento. São as seguintes:

- Art. 124 do CTN - para situações de interesse comum, que não envolvam fraude e dolo.
- Art. 50 do Código Civil - para os casos de abuso de personalidade jurídica.
- Art. 30 da Lei n. 8.212/1991 - para situações que não envolvam fraude e dolo, e aplicáveis apenas às contribuições previdenciárias.
- Art. 135 do CTN - para pessoas físicas que agiram contrariamente à lei, contrato social e estatuto, com fraude ou simulação.

a. Art. 124, I, do CTN

O art. 124, I e II, do CTN é o mais utilizado para fundamentar as decisões que autorizam o redirecionamento da cobrança do crédito tributário, para empresas que compõe um grupo econômico, em especial os de fato.

Referido artigo adota dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os devedores: (i) interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário e (ii) designação expressa em lei.

Iniciemos com o interesse comum. Muito embora o Direito positivo não tenha elucidado o conteúdo semântico desse critério, entendemos como sendo a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação.

Assim, são exemplos de interesse comum a solidariedade no pagamento do IPTU por todos os proprietários de um mesmo imóvel, e do ITBI pelas transmissões imobiliárias de interesse de mais de um comprador.

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

Além disso, o mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse *jurídico* comum, que surge a partir da existência 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. Em outras palavras, há interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador.

O interesse comum não pode ser confundido com interesse econômico, pois somente o primeiro diz respeito às consequências advindas da realização do fato gerador. Somente o interesse jurídico interessa, e ele ocorre tão somente quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador.

O STJ não destoia desse entendimento, sendo inúmeras as decisões preferidas nesse sentido, conforme a seguir:

"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. (...)

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." (REsp n. 834.044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, j. em 11.11.2008, *DJe* de 15.12.2008)

"Processual Civil. Tributário. ISS. Execução Fiscal. Pessoas Jurídicas que pertencem ao Mesmo Grupo Econômico. Circunstância que, por si só, não enseja Solidariedade Passiva.

1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que inadmitiu recurso especial interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

que decidiu pela incidência do ISS no arrendamento mercantil e pela ilegitimidade do Banco Mercantil do Brasil S/A para figurar no polo passivo da demanda.

2. A Primeira Seção/STJ pacificou entendimento no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Precedentes: EREsp 859.616/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 09/02/2011, DJe 18/02/2011; EREsp 834.044/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010).

3. O que a recorrente pretende com a tese de ofensa ao art. 124 do CTN - legitimidade do Banco para integrar a lide -, é, na verdade, rever a premissa fixada pelo Tribunal de origem, soberano na avaliação do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é vedado ao Superior Tribunal de Justiça por sua Súmula 7/STJ.

4. Agravo regimental não provido." (AgRg no Agravo de Instrumento n. 1.392.703/RS (2011/0040251-7), Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. em 7.6.2011, DJe de 14.6.2011)

Do voto dessa decisão, podemos depreender o seguinte:

"6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, *verbis*: (...) 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 polo 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 polo 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.

10. *In casu*, verifica-se que o Banco Alfa S/A não integra o polo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S/A. 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. (...)

Ademais, *inexiste solidariedade entre a instituição bancária e a empresa arrendadora, uma vez que realizam operações distintas, não tendo a instituição bancária gerência nas operações de leasing.* Dessa forma, com essas considerações, o que a recorrente pretende com a tese de ofensa ao art. 124 do CTN - legitimidade do Banco para integrar a lide -, é, na verdade, rever a premissa fixada pelo Tribunal de origem, soberano na avaliação do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é vedado ao Superior Tribunal de Justiça por sua Súmula n. 7. Assim sendo, *conheço do agravo de instrumento para não conhecer do recurso especial.*" (Destacamos)

Note-se a relevância dos termos fixados nessa decisão, de fundamental avaliação para que não se extrapole a possibilidade legal do redirecionamento de que tratamos, em flagrante violação aos direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes que cumprem com suas obrigações fiscais e não participam, direta ou indiretamente, de fraudes. Vejamos:

1. O interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente vinculadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

2. Se não houver gerência de uma empresa sobre outra pertencente ao mesmo grupo, a solidariedade também não é cabível.

Já o inciso II do art. 124 do CTN prescreve que serão solidárias as pessoas expressamente designadas por lei. A regra não apresenta qualquer novidade, pois, em função do princípio da estrita legalidade, somente essa poderia ser a prescrição (não só para a solidariedade, mas para qualquer espécie de sujeição passiva).

Qual a diferença, então, entre os incisos I e II do art. 124? Entendemos que, no inciso II, as pessoas solidariamente obrigadas são as referidas nos arts. 134, 135 e 137 do CTN. Lei, aqui, deve ser entendida como o próprio CTN, que contempla diversas situações em que a solidariedade de dois ou mais sujeitos é possível. Essa conclusão não muda o fato de que nos artigos ora referidos a modalidade de responsabilidade prevalece sendo a subsidiariedade no primeiro caso (art. 134) e a pessoalidade nos demais (arts. 135 e 137).

Por fim, não poderíamos deixar de assinalar que se a solidariedade tributária não se presume, deriva sempre de lei, e se não há lei complementar (art. 146, III, da Constituição) vigente dispondo que a simples circunstância de empresas estarem reunidas por vínculos de participação social implica solidariedade entre elas, a conclusão é imediata: o Fisco não está autorizado a exigir o pagamento da dívida de empresas associadas que não contribuíram para a realização do fato jurídico tributário.

b. Art. 50 do Código Civil

A legislação prevê e a jurisprudência acata que a obrigação de empresa do mesmo grupo econômico responder por débitos tributários das outras, ainda que contraídas exclusivamente no interesse de uma delas, é a comprovação do abuso de personalidade jurídica, desviando as sociedades dos fins estabelecidos nos seus atos constitutivos, para mascarar a realização do fato tributário ou impossibilitar o adimplemento da obrigação tributária.

Configurado o ilícito, surgiria 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. Ignoraria-se a separação societária meramente formal, tratando seus patrimônios como uma unidade para fins de satisfazer as obrigações contraídas.

Nesse contexto, o que implicaria 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 a circunstância de formar um grupo econômico, mas sim a dissimulação, a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade com o intuito de fraudar credores.

Firmada tal premissa, tecnicamente sequer podemos falar em solidariedade nesses casos, já que a solidariedade pressupõe a prática conjunta do fato gerador, sendo irrelevante se os envolvidos participam ou não de um mesmo grupo. Haveria, por outro lado, extensão dos efeitos de certas e determinadas relações jurídicas aos bens das demais sociedades, em razão de abuso da personalidade jurídica.

Alguns são os precedentes jurisprudenciais 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.

(...) 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.” (REsp n. 767.021, Rel. Min. José Delgado)

O art. 50 do Código Civil não pode ser utilizado da forma indiscriminada, como vem ocorrendo ultimamente na jurisprudência. A menos que interpretemos em detrimento da legalidade - já que referida norma contém limites precisos - o art. 50 não é uma salvaguarda para fundamentar todo e qualquer pedido de redirecionamento. Deve-se urgentemente rechaçar toda tentativa de se optar pelo caminho mais fácil para a arrecadação, ao envolver várias pessoas no polo passivo de um auto de infração ou de uma execução fiscal, pouco importando o direito da pessoa jurídica que não realizou o fato gerador de só ser demandada a responder patrimonialmente nos estritos termos da lei.

É cediço que o reconhecimento da personalidade jurídica veio criar a distinção entre as duas espécies de sujeitos de direito, quais sejam, a sociedade e as pessoas que a integram. Mas, diante da possibilidade de os sócios e acionistas utilizarem-se da sociedade para a prática de atos ilegais, em benefício próprio ou de terceiros, e contrários aos interesses da sociedade e de pessoas de boa-fé, essa distinção não deve ser tomada de forma absoluta.

Pela desconsideração da personalidade jurídica, atingem-se os bens dos sócios e dos acionistas que tenham praticado atos fraudulentos, não bastando a inexistência de bens sociais e a comprovação de prejuízo ao Fisco.

A obrigação de pagar tributos é da sociedade. A inadimplência, quando não dolosa, provoca apenas a obrigação da pessoa jurídica de quitar a dívida, acrescida das penalidades moratórias, mas não a responsabilidade de empresas integrantes de um grupo econômico.

Todo esse entendimento encontra-se confirmado pelo art. 50 do Código Civil, de forma que a desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser aplicada se houver *abuso da personalidade*, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Vejamos o que prescreve referido artigo, *in verbis*:

“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 das pessoas jurídicas.”

Portanto, a lei prevê duas causas para a desconsideração: desvio de finalidade e confusão patrimonial. A primeira refere-se a ocorrências lesivas a terceiros, mediante a utilização da pessoa jurídica para fins diversos dos previstos no ato constitutivo, e dos quais se infira a deliberada aplicação da sociedade em finalidade irregular e danosa. Já a segunda hipótese consiste na impossibilidade de fixação do limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e o dos sócios e acionistas, tamanha a mistura (confusão) que se estabelece entre ambos.

Por fim, a desconsideração é aplicável tão somente por ordem judicial. Não implica afronta ao princípio da autonomia patrimonial da sociedade, e nem anulação ou extinção definitiva da personalidade jurídica, já que seus efeitos atingem apenas o ato abusivo. Preserva-se a personalidade em detrimento do sócio ou acionista que praticou o ato. A pessoa jurídica permanecerá existindo, com todas as suas prerrogativas legais e responsabilidades pelos demais atos, que não o abusivo.

Por fim, não podemos deixar de mencionar o entendimento segundo o qual o art. 50 do CC é lei ordinária, ao passo que o art. 146, III, da Constituição, prescreve a necessidade de lei complementar para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária.

Não concordamos com isso. O art. 50 do CC não cria hipótese de responsabilidade tributária não contemplada no CTN, mas tão somente desconstitui a personalidade jurídica de uma sociedade, de forma que, no desvio de finalidade ou na confusão patrimonial, a sociedade responsável por tais ilícitos passa a responder pelo passivo fiscal tendo em vista que a devedora originária teve sua personalidade desconstituída, nos termos acima identificados. Suficiente, pois, a introdução da norma por lei ordinária.

c. Art. 30 da Lei n. 8.212/1991

Tratemos agora do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, que estabelece expressamente a responsabilidade solidária das empresas que integram um mesmo grupo econômico no que diz respeito ao pagamento das contribuições discriminadas em referida lei, *in verbis*:

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

... as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.”

Pois bem. Para as situações em que a fraude não esteja presente, como é o caso do enunciado acima transcrito, a responsabilidade das empresas encontra-se contemplada no art. 124, I ou III, do CTN. O inciso I pressupõe interesse comum, e já foi analisado e afastado. Resta-nos agora verificar a compatibilidade do art. 30 da Lei n. 8.212/1991 com o inciso II do art. 124.

Se considerarmos que o art. 30 cria nova hipótese de responsabilidade tributária, a inarredável conclusão é a que o enunciado é inconstitucional, posto que seu conteúdo não foi introduzido por meio de lei complementar, nos termos do art. 146, III, *b*, da Constituição.

Se é assim, a única alternativa para “salvar” a regra de responsabilidade prevista no *caput* do art. 30 da Lei n. 8.212/1991, seria interpretá-lo em conformidade com as disposições do CTN, ou seja, não teria havido criação de nova modalidade de sujeição passiva, restringindo-se o enunciado a estabelecer vínculo de solidariedade entre sujeitos passivos já existentes.

Com efeito, o campo de eleição dos sujeitos passivos tributários em geral e, não diferentemente, dos solidários está adstrito aos contornos objetivos ou subjetivos do suporte fático da tributação.

Entretanto, também nesses casos o inciso II do art. 124 não pode ser utilizado para validar o art. 30 que ora tratamos, pois ele não guarda referência com qualquer outro artigo do CTN, sendo absolutamente inovador em nossa ordem jurídica. A lei referida no inciso II, não percamos de vista, não é qualquer lei ordinária, mas sim o próprio CTN.

Sobre esse aspecto o STJ já se pronunciou definitivamente, no caso do art. 13 da Lei n. 8.620/1993, ao afastar a responsabilidade solidária quando não estão presentes os requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN, utilizando-se de interpretação também aplicável ao caso concreto. Vejamos:

“Processual Civil e Tributário. Responsabilidade Tributária do Sócio Quotista. Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada. Débitos Relativos à Seguridade Social. Lei 8.620/93, Art. 13. Jurisprudência Consolidada pela Primeira Seção do STJ. (...) 3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, *b*, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercêrem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.” (REsp n. 717.717/SP, da relatoria do e. Ministro José Delgado, julgado em 28.9.2005)

Portanto, o art. 30 foi introduzido por lei ordinária e não complementar, e não tem força vinculante suficiente para alterar as disposições do CTN, seja para revogá-las, seja para conviver como norma especial (aplicável apenas às contribuições destinadas à Seguridade Social).

Por fim, no que diz respeito a um segundo enfoque da questão, relativo à necessidade de confusão patrimonial com intuito de fraude - característica que no nosso entender é ausente na lei, mas que vem sendo enfrentada pela jurisprudência - é ele igualmente improcedente.

Tanto o STJ quanto o TRF da Terceira Região já se posicionaram no sentido de que o objetivo de fraudar o Fisco autoriza o redirecionamento. Vejamos:

“Processual Civil e Tributário. Inexistência de Omissão, Contradição ou Obscuridade no Acórdão Recorrido. Indeferimento de Prova Pericial e Testemunhal. Cerceamento de Defesa. Inexistência. Revisão. Súmula n. 7 do STJ. Grupo Econômico. Comando Único. Existência de Fato. Solidariedade. Art. 124, Inc. II, do CTN c/c Art. 30, Inc. IX, da Lei n. 8.212/91. Tributo Sujeito a Lançamento por Homologação. Inexistência de Pagamento Antecipado. Lançamento de Ofício. Decadência do Direito de o Fisco constituir o Crédito Tributário. Termo Inicial. Artigo 173, I, do CTN. Ajuda de Custo. Diárias. Descaracterização. Natureza Salarial Configurada. Incidência de Contribuição Previdenciária. Honorários Advocatícios. Sucumbência Recíproca. Compensação. Possibilidade. Súmula n. 306 do STJ.

1. Não havendo no acórdão omissão, contradição ou obscuridade capaz de ensejar o acolhimento da medida integrativa, tal não é servil para forçar a reforma do julgado nesta instância extraordinária. Com efeito, afigura-se despicienda, nos termos da jurisprudência deste Tribunal, a refutação da totalidade dos argumentos trazidos pela parte, com a citação explícita de todos os dispositivos infraconstitucionais que aquela entender pertinentes ao desate da lide.

2. A jurisprudência desta Corte firmou o entendimento de que não constitui cerceamento de defesa o indeferimento da produção de prova testemunhal e pericial quando o magistrado julgar suficientemente instruída a demanda, esbarrando no óbice da Súmula n. 7 do STJ a revisão do contexto fático-probatório dos autos para aferir se o acervo probatório é ou não satisfatório. Precedentes.

3. O Tribunal de origem declarou que “é fato incontroverso nos autos que as três embargantes *compartilham instalações, funcionários e veículos*. Além disso, a fiscalização previdenciária relatou diversos *negócios entre as empresas como empréstimos sem o pagamento de juros e cessão gratuita de bens*, que denotam que elas fazem parte de um mesmo grupo econômico. O sócio-gerente da Simóveis, Sr. Écio Sebastião Back tem um *procuração que o autoriza a praticar atos de gerência em relação às outras empresas*, sendo irmão do sócio-gerente delas. Ou seja, *no plano fático não há separação entre as empresas*, o que comprova a existência de um grupo econômico e justifica o reconhecimento da solidariedade entre as executadas/embargantes” (grifei).

4. Incide a regra do art. 124, inc. II, do CTN c/c art. 30, inc. IX, da Lei n. 8.212/91, nos casos em que configurada, no plano fático, a existência de grupo econômico entre empresas formalmente distintas mas que atuam sob *comando único e compartilham funcionários*, justificando a responsabilidade solidária das recorrentes pelo pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores a serviço de todas elas indistintamente. (...)

Souza Ribeiro. Empresas do mesmo grupo econômico. A Lei n. 8.212/91, art. 30, IX, estabelece que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações tributárias. Por outro lado, o art. 50 do Novo Código Civil reza que, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações estejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. Esses dispositivos, com efeito, fornecem fundamentação para a desconsideração da personalidade jurídica de empresas integrantes do mesmo grupo econômico no que se refere à responsabilidade pelas obrigações tributárias instituídas pela Lei n. 8.212/91. Não obstante, todos eles sujeitam-se igualmente às regras gerais veiculadas pelo Código Tributário Nacional, em especial o seu art. 124, que cuida da responsabilidade tributária: (...)

Em que pese ser admissível a desconsideração da personalidade jurídica em função da solidariedade quanto à obrigação tributária, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tende a preservar a distinção entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico quando só por essa circunstância se divisa a solidariedade:

Tributário - Execução Fiscal - Empresas do Mesmo Grupo Econômico - Solidariedade Passiva - Inexistência - Precedentes.

1. É tranqüilo nesta Corte o entendimento segundo o qual não caracteriza a solidariedade passiva em execução fiscal o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico. 2. Recurso especial não provido. (STJ, REsp n. 1.079.203, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 03.03.09)

(...) Mas isso não significa que a desconsideração da personalidade jurídica resta inadmissível. Ao contrário: havendo elementos no sentido da confusão patrimonial ou do abuso da personalidade jurídica, nada impede que seja admitida [sic] a desconsideração. (...)

III - Em casos de abuso da personalidade jurídica decorrente de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, o juiz, a requerimento da parte ou do Ministério Público, pode estender a responsabilidade de certas e determinadas obrigações sobre os bens de administradores ou sócios (Código Civil, art. 50 - Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica), o que se aplica inclusive quando este abuso envolve diversas empresas. IV - Pelos documentos dos autos, as empresas executada e embargante apresentam identidade ou grande semelhança de ramo de atividade, local de sede e quadro societário, sendo ambas representadas na execução e nestes embargos por um mesmo sócio, circunstâncias estas não infirmadas pela embargante-apelante, tudo revelando tratar-se de uma única empresa, senão até uma possível fraude, aplicando-se a teoria da desconsideração da personalidade jurídica das empresas (Código Civil, art. 50), sendo a embargante a responsável pelo crédito em execução, por ele respondendo com seu patrimônio. V - A situação descrita assemelha-se à de uma fusão de empresas prevista no artigo 132 do CTN, embora na realidade se trate de uma única empresa que abusa da personalidade jurídica como se houvesse duas empresas distintas, conduta que o direito coíbe e a justiça rejeita, sob pena de burla a direito de terceiros. VI - Apelação desprovida. (TRF da 3ª Região, AC n. 90030190143, Rel. Juiz Fed. Conv. Souza Ribeiro, j. 26.04.07)

Em resumo, a desconsideração da personalidade jurídica não decorre pela isolada circunstância de diversas empresas pertencerem a um mesmo grupo econômico, pois tal fato não é fundamento suficiente para tanto. Não obstante, caso a caso, cumpre verificar se há ou não abuso da personalidade jurídica, hipótese que se admite a des-

consideração da personalidade jurídica." (TRF da Terceira Região, Apelação Cível n. 0086028-64.1996.4.03.9999/SP)

d. Art. 135 do CTN

Finalmente, tratemos do art. 135 do CTN. Este enunciado, segundo nosso entendimento, não pode servir de fundamento de validade para o redirecionamento, tendo em vista contemplar, apenas e tão somente, a responsabilidade de pessoas físicas que tenham agido com excesso de poderes, infração de lei ou contrato social. No caso, trata-se de redirecionamento para pessoa jurídica pretensamente participante de grupo econômico.

4. Conclusões

Considerando todo o exposto, concluímos que o redirecionamento válido pressupõe (i) a comprovação de subordinação de uma ou mais empresas a uma empresa ou grupo de pessoas, que as dirige, controla ou administra, e, cumulativamente, (ii) a prática comum do fato gerador (art. 124 do CTN) ou a confusão patrimonial (art. 50 do CC), sendo, neste último caso, imprescindível provar a fraude e obter-se, previamente ao redirecionamento, a autorização judicial.

Qualquer outra hipótese de redirecionamento da cobrança do crédito tributário, para empresas que alegadamente compõem um mesmo grupo econômico, é ilegal.