

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

Alexandre Dias de Godoi

**A APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CASO DA
PARMALAT BRASIL**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo

2012

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

Alexandre Dias de Godoi

**A APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CASO DA
PARMALAT BRASIL**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Trabalho apresentado como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, sob orientação do Prof. Jonathan Barros Vita.

São Paulo

2012

Alexandre Dias de Godoi

**A APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CASO DA
PARMALAT BRASIL**

Avaliado em ____ / ____ / ____

Nota: _____

AGRADECIMENTOS

Antes mesmo da criação dos seres vivos, do mundo e até mesmo do universo, Ele estava lá. Em verdade, Ele está em qualquer lugar, dentro de nós, em nossos corações, em nossa alma, pois é Onipresente.

O seu Reino é eterno, possui riquezas inefáveis, nem se tivéssemos todo o ouro e prata desta Terra não poderíamos comprar ou pagar a sua misericórdia, pois esta é infinita, já que por amor da humanidade enviou o seu Filho Amado para nos dar o direito à vida eterna.

É Onisciente, pois conhece o coração e a mente de cada ser criado pela obra das suas próprias mãos.

Seu poder é incomparável, sua vontade é soberana e nada poder se opor a tua palavra, o que o faz Onipotente.

Ocorre que muitos não o querem ver, não o querem sentir; preferem ignorá-lo embora Ele nunca os abandone. Eu, que sempre tive o privilégio de tê-lo como meu fiel e verdadeiro amigo, sei como é bom viver tendo Ele em minha vida.

Tento continuamente por em prática seus ensinamentos, andar pelas veredas da justiça, pois se algum dia eu tivesse que andar pelos vales da sombra da morte, eu não temeria nenhum mal, tendo a certeza de que Ele estará sempre comigo. Ao Senhor, Deus, minha eterna gratidão por tudo que conquistei e por seus infinitos perdão e tolerância.

Agradeço-te por ter me dado força e condição de realizar meus sonhos, não permitindo que eu desanimasse ao longo da minha jornada.

Dedico o presente trabalho ao meu pai, Ildfonso, a minha mãe Neusa, ao meu irmão Alessandro, minha irmã Aline, meu cunhado Vanderlei, minha cunhada Mônica e meus sobrinhos Laís, Kamilly, Ketlyn e Pietro, todos que não pouparam amor e carinho para que eu chegasse aonde cheguei, e que formam o meu pequeno, mas imenso mundo.

RESUMO

A presente pesquisa tem como objeto de estudo analisar as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com foco na apuração da responsabilidade tributária da empresa Parmalat Brasil. Inicialmente, foi feita uma breve abordagem sobre a regra-matriz de incidência tributária objetivando compreender a sua essência. Após, foi feita uma análise do critério pessoal da norma tributária, mais precisamente sobre a sujeição passiva, com o intuito de apontar as diferenças entre o contribuinte e o responsável tributário. Consecutivamente, foi feito um estudo sobre as espécies de responsabilidade tributária que são tratadas no Código Tributário Nacional, quais sejam: responsabilidade solidária, responsabilidade por sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações. Por fim, com base nas notícias publicadas pelo Jornal “Valor Econômico”, que relatam as decisões proferidas pelo CARF, ao julgar os recursos administrativos interpostos pela Parmalat Brasil, procedemos à apuração da responsabilidade tributária da respectiva sociedade empresarial.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Sujeito Passivo. Contribuinte. Responsável. Apuração da responsabilidade. Parmalat Brasil.

ABSTRACT

This research has as an object of study to analyze decisions given by the Administrative Council of Fiscal Resources (CARF), with a focus on the company's tax liability-telling Parmalat Brazil. Initially, it was made a brief discussion of the rule-tax incidence matrix in order to understand its essence. After an analysis was made of the personal discretion of the standard tax, more precisely on the passive subject, to point out the differences between the taxpayer and the responsible tax. Consecutively, it was done a study on the species of tax liability which are treated in the National Tax Code, namely: joint and several liability, responsibility for succession, third-party liability and liability for infringement. Finally, on the basis of the news published by the Newspapers 'Valor Econômico', who report decisions given by CARF, when judging the administrative resources brought by Parmalat, was made the investigation the tax liability of the entrepreneurial society.

Keywords: Tax Liability. Liabilities subject. Taxpayer. Responsible. Verification of liability. Parmalat Brazil.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. O ANTECEDENTE E O CONSEQUENTE DA NORMA E A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	10
1.1 A Definição do Conceito de Regra-Matriz de Incidência Tributária.....	10
1.1.1 O Antecedente Normativo e seus Critérios	12
1.1.2 O Consequente Normativo e seus Critérios	13
2 A SUJEIÇÃO PASSIVA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	16
2.1 Considerações sobre Sujeição Passiva.....	16
2.1.1 Definição do Conceito de Contribuinte e Responsável.....	17
2.2 O Sujeito Passivo e a Capacidade Tributária.....	19
2.3 O Sujeito Passivo e o Responsável	22
3 ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	25
3.1 Responsabilidade Solidária	25
3.2 Responsabilidade Tributária dos Sucessores	28
3.3 Responsabilidade Tributária de Terceiros	33
3.4 Responsabilidade Tributária por Infrações.....	36
4 A APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CASO DA PARMALAT BRASIL	40
4.1 Das Decisões Proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF	40
4.2 Da Apuração da Responsabilidade da Parmalat Brasil	43
4.3 Do Entendimento Adotado pelas Esferas Administrativa e Judiciária em Casos Análogos	48
CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

INTRODUÇÃO

A apuração da responsabilidade tributária sempre foi um campo de grandes divergências doutrinárias e jurisprudenciais no Direito Tributário.

Em função da divergência que circunda a matéria, foi feita escolha do tema “**A Apuração da Responsabilidade Tributária no Caso da Parmalat Brasil**” para a elaboração desta monografia.

Conforme foi veiculado pela Imprensa, a Parmalat Brasil recebeu diversas autuações lavradas pela Receita Federal do Brasil, por entender que a respectiva empresa respondia solidariamente por diversas dívidas tributárias de outras empresas, que, na época, eram controladoras da Parmalat.

Em face das respectivas autuações, a empresa interpôs alguns recursos administrativos, sendo que, recentemente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ao analisar tais recursos, decidiu anular grande parte dessas dívidas.

Este trabalho busca justamente realizar uma análise das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com o desígnio de verificar se estas se harmonizam com o ordenamento jurídico brasileiro, bem como com o entendimento consolidado nas esferas administrativa e judiciária, comparando-a com casos análogos.

1. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. O ANTECEDENTE E O CONSEQUENTE DA NORMA E A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

1.1 A Definição do Conceito de Regra-Matriz de Incidência Tributária

Todo o sistema jurídico é formado por “normas jurídicas”, sendo esta expressão lingüística utilizada tanto para aludir às frases, enquanto suporte físico do direito posto, ou seja, os enunciados prescritivos (norma jurídica em sentido amplo), quanto para expressar a composição articulada dessas significações na forma hipotético-condicional (normas jurídicas em sentido estrito), trazendo em seu bojo uma mensagem prescritiva.

A norma jurídica é algo imaterial, uma vez que esta é a significação construída pelo intérprete ao desenvolver uma atividade cognitiva. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho, definiu o conceito de norma jurídica da seguinte forma: “A norma jurídica é exatamente o juízo que a leitura do texto provoca em nosso espírito, é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo”.¹

Há que frisar, a norma jurídica não é somente uma singela interpretação que se constrói a partir dos textos jurídicos, tendo em vista que ela deve postular uma mensagem deôntica portadora de sentido completo, ou seja, a norma jurídica, necessariamente, deve estar estruturada na forma hipotético-condicional (“se ocorrer o fato x, então deve ser a relação intersubjetiva y”).

Assim, pode-se dizer que a norma jurídica em sentido estrito é composta por duas proposições: a) hipótese, pressuposto, antecedente, que tem por finalidade descrever um possível acontecimento no mundo fenomênico, na condição de suposto normativo; e b) o conseqüente ou tese, que tem por objetivo estabelecer o vínculo relacional entre os sujeitos, que se consubstancia no efeito almejado, acrescido por um conectivo condicional, cuja

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 298.

função deste é estabelecer o vínculo entre a causa e o efeito ao imputar a relação prescrita no conseqüente normativo, caso verificada aquela situação descrita na hipótese.

Neste sentido, sirvamos-nos dos ensinamentos proferidos pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

Se a proposição-hipótese é descritora de fato de possível ocorrência no contexto social, a proposição-tese funciona como prescritora de condutas intersubjetivas. A conseqüência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória.²

É por esse motivo que é possível afirmar que a norma jurídica contém a “expressão mínima e irredutível do deôntico”, ou seja, ela deve conter o mínimo necessário para que a comunicação jurídica seja bem sucedida.

Com supedâneo na teoria da norma jurídica descrita acima, o festejado doutrinador Paulo de Barros Carvalho, ao proceder a uma minuciosa análise das normas instituidoras dos tributos percebeu a repetição de certos elementos na hipótese e conseqüente, o que originou a teoria da regra-matriz de incidência tributária, também conhecida de norma tributária em sentido estrito.

A construção da respectiva regra, que propõe a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem sucedido e racionalmente estruturado, apresenta exatamente a estrutura na forma hipotético-condicional, apta a orientar as condutas intersubjetivas, prevendo na sua hipótese um fato de conteúdo econômico e no seu conseqüente o vínculo obrigacional entre o Estado ou quem lhe faça às vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública na condição de sujeito passivo.

Deste modo, se praticado o fato jurídico tributário previsto na hipótese (antecedente normativo), o sujeito ativo ficará investido do direito subjetivo de exigir o pagamento de determinada quantia em dinheiro do sujeito passivo, sendo que este estará cometido do dever

² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 133.

jurídico de prestar o objeto (conseqüente normativo), assim, é possível afirmar que a regra-matriz de incidência tributária marca o núcleo de incidência fiscal.

Percorrendo o caminho trilhado pelo Mestre de Viena, Aurora Tomazini de Carvalho definiu o conceito da regra-matriz de incidência da seguinte forma:

Chamamos regra-matriz de incidência as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser de ordem tributária, previdenciária, penal, administrativa, constitucional, civil, trabalhista, comercial, etc., dependendo das situações objetivas para as quais seu vetor semântico aponta.

Na expressão “regra-matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir dos comandos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E de “incidência”, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.³

Há que ponderar que a construção da regra-matriz de incidência é obra do intérprete, cabendo a este a árdua tarefa de localizar nos textos legislados, que muitas das vezes são contraditórios e obscuros, os componentes que integram a estrutura da norma jurídica tributária em sentido estrito.

1.1.1 O Antecedente Normativo e seus Critérios

Conforme mencionado anteriormente, a regra-matriz de incidência é formada pelo antecedente, que representa uma previsão hipotética, consolidado no espaço e no tempo e por um conseqüente que tem por objetivo ser uma proposição delimitadora da relação jurídica que se instaura entre dois ou mais sujeitos, quando verificado a ocorrência do fato descrito na hipótese.

O antecedente normativo, também conhecido como descritor da norma de incidência tributária, tem por função descrever um evento social de possível ocorrência no mundo fenomênico que ensejará efeitos jurídicos, isto é, o descritor da norma estabelece as notas de certos acontecimentos tem que ter para serem considerados fatos jurídicos.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini. Teoria geral do direito – o constructivismo lógico-semântico. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p.375-376.

O descritor da norma, nada prescreve, mas tão somente consiste num determinado acontecimento social eleito pelo legislador determinado por coordenadas de tempo e espaço, que gerará efeitos jurídicos.

Assim, Paulo de Barros Carvalho, elegeu três critérios para compor o antecedente normativo identificadores do fato, constantes na hipótese de incidência, são eles:

Critério material: que tem por função descrever um proceder condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo. Este critério delimita o núcleo do acontecimento, que será considerado como fato jurídico. O critério material é representado por um verbo pessoal, que representa uma ação (um fazer ou um dar) a ser realizada ou um estado da pessoa; e um complemento que representa algum signo presuntivo de riqueza, que indicará algumas peculiaridades desta ação ou deste estado;

Critério espacial: que nada mais é a expressão da hipótese que delimita o local do acontecimento do evento, a ser promovido a fato jurídico. Para o Prof. Paulo de Barros Carvalho, reportando-se a definição do local do fato tributário, verificou níveis diferentes de elaboração das coordenadas de espaço, desta forma, o critério espacial pode ser dividido em: a) pontual – quando faz menção a determinado local para a ocorrência do fato; b) regional – quando faz menção a áreas específicas; c) territorial – bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto territorial da lei, estará apto a produzir os efeitos peculiares desta;

Critério temporal: que é a expressão da hipótese que nos permite identificar, com exatidão, o momento da ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico. Portanto, o critério temporal é o que fixa o instante em que o direito considera realizado o fato a ser considerado jurídico, para que se possa falar em incidência normativa.

1.1.2 O Consequente Normativo e seus Critérios

Quanto à função do prescriptor da norma (conseqüente), este tem por objetivo ser uma proposição delimitadora da relação jurídica que se instaura entre dois ou mais sujeitos, quando verificado a ocorrência do fato descrito na hipótese.

Portanto, é no prescriptor, que encontramos os critérios identificadores do vínculo jurídico obrigacional, ou seja, quem são os sujeitos da relação jurídica, e o seu objeto, sendo que este, na relação jurídica tributária, será a quantia que deverá ser paga pelo sujeito passivo ao sujeito ativo a título de tributo, ou ainda, o cumprimento de determinado dever instrumental.

É o conseqüente que delimita os efeitos a serem atribuídos ao fato jurídico. Ademais, impende frisar que o conseqüente nada descreve, nem informa e nem prevê, mas tem função prescritiva, estabelecendo um vínculo entre dois ou mais sujeitos onde um tem o dever de cumprir certa prestação e o outro tem a faculdade de exigí-la. Assim, Paulo de Barros Carvalho elegeu os seguintes critérios para identificarmos o surgimento da relação jurídica:

Critério pessoal: que é o conjunto de elementos no conseqüente normativo que nos permite identificar os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição do fato jurídico. Neste critério é que identificaremos o indivíduo a quem é conferido o direito de exigir o cumprimento da conduta prescrita (sujeito ativo), e quem é o indivíduo que tem o dever de realizá-la (sujeito passivo).

No que tange ao sujeito ativo, este pode ser uma pessoa jurídica pública, dotada de competência tributária (União, Estado, Distrito Federal e Município), ou privada, desde que esta exerça alguma atividade de relevante interesse público, por exemplo, as entidades parafiscais. Frise-se que as pessoas jurídicas de direito privado não detém competência tributária, mas tão somente ficam incumbidas da função de fiscalizar e arrecadar determinados tributos.

Já em relação ao sujeito passivo será a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, de quem se exige o cumprimento da obrigação tributária.

Há que ponderar, em tese, a condição de sujeito passivo é atribuída à pessoa física ou jurídica que realizou o fato descrito no critério material da hipótese de incidência da regra-matriz (sujeito passivo direto – contribuinte), todavia, em determinadas ocasiões, a lei autoriza que as autoridades fazendárias realizar a cobrança do tributo de terceira pessoa (sujeição passiva indireta - responsável), desde que esta tenha algum vínculo com a situação que corresponda o fato jurídico tributário.

É este critério que será o objeto de pesquisa deste trabalho, tendo em vista que procederemos à apuração da responsabilidade tributária da empresa Parmalat Brasil.

Critério quantitativo: neste critério é possível identificar as grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de calcular a quantia que deverá ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo.

O respectivo critério é formado por dois componentes: a) base de cálculo, sendo que esta, segundo o Prof. Paulo de Barros Carvalho tem por finalidade medir as proporções reais do fato; compor a específica determinação da dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária; b) alíquota, que é a grandeza mensuradora do critério material da hipótese.

Enfim, após preenchido todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, será possível descobrir o perfil da relação jurídico-tributária, já que a função da respectiva norma é organizar os enunciados dos textos legais, a fim de delimitar o âmbito de incidência normativa, controlar a constitucionalidade e legalidade normativa.

2. A SUJEIÇÃO PASSIVA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Após ser realizada a subsunção do fato a norma, surge o vínculo jurídico obrigacional, ou seja, nasce para o sujeito ativo o direito subjetivo de postular pelo objeto (crédito tributário), e, em contrapartida, surge para o sujeito passivo o dever jurídico de prestá-lo, tornando-se, a partir desse momento, possível apontar as pessoas físicas e jurídicas que ficarão atreladas à obrigação tributária.

Ocupando o pólo ativo da relação jurídica, encontra-se o Poder Público, representado pela União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, todos investidos no direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, ou ainda, pessoas jurídicas de direito privado, que embora não detenham competência para criar tributos, por exercerem atividades de grande interesse público, também estão investidas na função de fiscalizar e arrecadar determinados tributos, em face da realização do respectivo fato jurídico tributário.

Já do outro lado, ocupando o pólo oposto da relação jurídico-tributária, está o sujeito passivo tendo o dever de recolher determinados valores financeiros aos cofres públicos a título de tributo.

2.1 Considerações sobre Sujeição Passiva

No que se refere ao sujeito passivo da obrigação tributária, conforme mencionado anteriormente, este será a pessoa obrigada a pagar determinado tributo ou a praticar determinados deveres instrumentais inerentes à garantia do crédito tributário.

Em sentido semelhante ao transcrito acima são os ensinamentos proferidos por Maria Helena Ferragut que define o conceito de sujeito passivo da seguinte forma:

[...] pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do pólo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.⁴

⁴ FERRAGUT, Maria Helena. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. p. 29.

A Constituição Federal ao outorgar a competência tributária, não determinou quem deveria ser considerado como sujeito passivo de cada tributo, deixando para o legislador infra-constitucional fazê-lo.

Em regra, o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele quem praticou o fato descrito no critério material da regra-matriz de incidência tributária, porém, essa sujeição típica comporta algumas exceções, tendo em vista que nem sempre a imputação do dever de realizar o pagamento do tributo irá recair sobre a pessoa que tira vantagem econômica do fato tributado.

Em certas ocasiões, verifica-se que o legislador elegeu uma terceira pessoa, que de alguma forma mantém uma certa proximidade com o fato jurídico tributário, para satisfazer a obrigação tributária, na condição de responsável, substituto ou solidário pelo crédito tributário.

2.1.1 Definição do Conceito de Contribuinte e de Responsável

O Código Tributário Nacional, ao tratar da definição do conceito de contribuinte e responsável prescreveu no artigo 121 da seguinte forma:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.⁵

Da análise do respectivo dispositivo, verifica-se que há dois tipos de sujeito passivo:
a) o contribuinte, também conhecido como sujeito passivo direto, que é aquele que mantém

⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 02.03.2012.

uma relação direta com o fato jurídico tributário, ou seja, é o real praticamente daquele acontecimento previsto na hipótese de incidência da regra-matriz; ou b) o responsável ou sujeito passivo indireto, que é uma terceira pessoa escolhida por lei para proceder ao cumprimento da obrigação tributária.

No que tange a definição do conceito de contribuinte, parte da doutrina tem adotado o conceito de que é aquele que tem obrigação de pagar o tributo, contudo, discordamos do respectivo conceito, tendo em vista que nem sempre a pessoa forçada a satisfazer a obrigação tributária será o contribuinte.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho, adverte que “economicamente, contribuinte é a pessoa que arca com o ônus do pagamento do tributo. Nos domínios jurídicos, é o sujeito de direito que ocupa o lugar sintático de devedor, no chamado ‘pólo passivo da obrigação tributária’”.⁶

Segundo o doutrinador supracitado, em razão da junção desses conceitos feita pela Ciência das Finanças, gerou-se um verdadeiro caos jurídico, tendo em vista que o termo “contribuinte”, no direito e na economia, apresentam critérios de uso diferentes.

Importante acrescentar que o art. 121 do CTN foi taxativo ao prescrever que contribuinte será aquele que tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, portanto, verifica-se que para ser considerado contribuinte o sujeito deve ter participado diretamente do fato impositivo, e, concomitantemente, ocupar o polo passivo da relação jurídico-tributária.

Seguindo esta linha de raciocínio, Maria Rita Ferragut teceu a seguinte definição do conceito de contribuinte:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 3ª ed. rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2009. pg. 625.

contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.⁷

Em relação à definição do conceito de “responsável”, como acertadamente dispôs Hugo de Brito Machado, “por conveniência da Administração Pública, a lei pode atribuir o dever de pagar o tributo à outra pessoa, que não tenha relação direta de fato com o fato tributável, eliminando, ou não, esse dever do contribuinte. Surge neste caso o sujeito passivo indireto. O sujeito passivo indireto é aquele que, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo”.⁸

Todavia, verifica-se que o legislador infra-constitucional não tem a discricionariedade para eleger qualquer pessoa como sujeito passivo da obrigação tributária na condição de responsável, tendo em vista que o art. 128 do CTN, foi incisivo ao afirmar que para ser considerado como responsável tributário, este, necessariamente, deve ter uma certa proximidade com o fato jurídico tributário. Vejamos:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, **vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.⁹

Portanto, a teor do que dispõe o retro dispositivo, o legislador não possui liberdade de escolher qualquer terceiro como responsável tributário, sendo certo que este deve possuir, ao menos, um mínimo de vinculação com o fato imponível.

Há que observar que, o responsável tributário não é parte da relação jurídico-tributária em sentido estrito, uma vez que trata-se de um terceiro que integra uma outra relação jurídica com o propósito de operacionalizar a arrecadação.

⁷ FERRAGUT, Maria Helena. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. p. 29-30.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p 143.

⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 02.03.2012.

Assim, diante das definições descritas acima, verifica-se que os conceitos de “contribuinte” e “responsável” não se confundem, tendo em vista que o primeiro deve ter uma relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário, já o segundo, não tem relação direta e pessoal com o fato tributável, mas por imposição legal, tem o dever de pagar o tributo. Ademais, muito embora tanto o contribuinte quanto o responsável sejam sujeitos passivos da obrigação tributária, eles integram relações jurídicas distintas.

2.2 O Sujeito Passivo e a Capacidade Tributária Passiva

Ter capacidade tributária, nada mais é do que ter aptidão para ser sujeito ativo ou passivo figurar da obrigação tributária.

Nesse sentido, vale citar as lições proferidas pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

define-se capacidade tributária como a aptidão que as pessoas têm para serem sujeitos ativos e passivos de relações jurídicas de índole tributária. Se assim é, podemos dizer que capacidade tributária passiva é a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal.¹⁰

Diferentemente da capacidade civil, que estabelece determinadas normas para que as pessoas possam adquirir direito e contrair obrigações, ou seja, tenham personalidade jurídica; a capacidade tributária, por objetivar atingir as relações econômicas e evitar possíveis fraudes praticadas contra a Fazenda Pública, não se sujeita a determinados formalismos que imperam em outros ramos do Direito.

Tanto é assim, que o art. 126 do CTN, ao tratar da capacidade tributária prescreveu da seguinte forma:

Art. 126 A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. Pg. 372.

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.¹¹

Da análise do retro dispositivo, verifica-se que no inciso I, mesmo a pessoa sendo incapaz de praticar os atos da vida civil, ela é detentora de capacidade tributária. Já no inciso II, mesmo que a pessoa esteja sujeita a determinadas medidas que importem, de alguma forma, privação ou limitação, do exercício das atividades civis, comerciais ou profissionais, ou ainda, de administrar diretamente os seus bens ou negócios, também possui capacidade tributária.

De igual modo, conforme disposto no inciso III, a pessoa jurídica independe de estar regularmente constituída, bastando que se constitua uma unidade econômica ou profissional, pode ser considerada como sujeito passivo da obrigação tributária, portanto, é irrelevante se a sociedade comercial é irregular, de fato, ou se está regularmente constituída.

Nesta linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado esclarece as razões do legislador tributário atribuir capacidade tributária a determinadas pessoas não dotadas de personalidade jurídica:

As razões práticas que justificam essas regras sobre a capacidade tributária passiva são evidentes. Não fosse assim, muita gente alegaria incapacidade jurídica, decorrente da menoridade, desenvolvimento mental incompleto ou retardado, entre outros. Ou as pessoas jurídicas alegariam falta de arquivamento de seus atos constitutivos no Registro do Comércio, ou uma regularidade qualquer, para fugirem às obrigações tributárias.¹²

No entanto, como foi bem frisado pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho, ter aptidão para praticar o fato jurídico tributário não significa demonstrar capacidade jurídica para ser sujeito passivo da obrigação tributária.

¹¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 06.03.2012.

¹² MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 149.

Neste mesmo sentido, Maria Rita Ferragut adverte: não percamos de vista esse ponto fundamental, sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo de uma relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.¹³

É certo que o legislador, desde que atue dentro dos limites constitucionais, bem como observe o grau de relacionamento entre o sujeito e a hipótese de incidência, possui liberdade para considerar tributariamente capaz determinadas pessoas que não tenha personalidade jurídica civil.

Contudo, observa-se que para ser considerado como sujeito passivo da relação jurídica tributária, o legislador infra-constitucional deve se restringir a eleger tão somente aqueles sujeitos que tenha personalidade jurídica nos termos do direito civil, uma vez que obrigação tributária é uma relação jurídica de cunho patrimonial, sendo certo que a sua estrutura deve observar àquelas das demais relações jurídicas, do contrário, a Fazenda Pública teria o seu direito tolhido, ficando impedida de postular pelas medidas processuais de forma a forçar o sujeito passivo cumprir a obrigação tributária.

2.3 O Sujeito Passivo e a Responsabilidade Tributária

A responsabilidade tributária, também conhecida como sujeição passiva indireta, conforme mencionado anteriormente, consiste no fato do legislador atribuir a terceira pessoa que não guarde relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, o encargo por de recolher aos cofres públicos determinado valor a título de tributo, ou ainda, praticar determinados deveres instrumentais.

Contudo, consoante prescreve a norma inserta no art. 128 do CTN, para ser considerado responsável é necessário que o sujeito tenha um mínimo de vinculação com o fato jurídico tributário.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. p. .

Para o doutrinador Hugo de Brito Machado, no Direito Tributário a responsabilidade possui um sentido amplo e um estrito:

Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva.¹⁴

Já para Paulo de Barros de Carvalho, a responsabilidade tributária não se trata de verdadeira obrigação tributária, mas sim de um vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa, pois segundo este doutrinador a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, sendo este o motivo que o Código Tributário Nacional atribuiu caráter sancionatório a matéria¹⁵.

Tradicionalmente, a doutrina classifica a responsabilidade tributária em dois seguimentos: por substituição ou por transferência.

Em relação à **responsabilidade por substituição**, esta ocorre quando a lei determina que o responsável ocupe o lugar do contribuinte, desde a ocorrência do fato jurídico tributário, portanto, observa-se que desde o nascimento da obrigação tributária é o responsável quem assume, integralmente, o ônus de realizar o pagamento do tributo, ficando o contribuinte dispensado de quaisquer deveres inerentes ao crédito tributário.

Neste sentido, vejamos os ensinamentos proferidos pelo doutrinador José Soares de Melo:

Trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Deve-se inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelo princípios da segurança, certeza e do direito de

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 151

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 640.

propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva.¹⁶

A necessidade de o legislador escolher uma terceira pessoa a título de substituto tributário, surge em decorrência das dificuldades que as autoridades fazendárias possuem para fiscalizar e arrecadar determinados tributos, bem como evitar a evasão fiscal ilícita.

Um clássico exemplo para ilustrar a substituição tributária é o imposto de renda retido na fonte. Como é de conhecimento, a sistemática de arrecadação deste tributo obriga a fonte pagadora a reter e, consecutivamente, repassar a Fazenda Pública o montante descontado do indivíduo que prestou serviços com ou sem vínculo empregatício. Assim, verifica-se que o real contribuinte, isto é, aquele quem auferiu renda, fica excluído da obrigação tributária, ficando responsável pelo recolhimento do tributo à fonte pagadora, sendo que caso esta faça a retenção do tributo e não recolha o valor retido aos cofres públicos, esta suportará todo o ônus da exação.

No tocante a **responsabilidade por transferência**, esta ocorre quando, após a ocorrência do fato jurídico tributário, a lei transfere a terceira pessoa à responsabilidade, parcial ou integral, pelo cumprimento da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional, subdividiu a responsabilidade tributária em três espécies: *responsabilidade solidária*, *responsabilidade dos sucessores* e *responsabilidade de terceiros*, que será objeto de estudo do próximo capítulo.

Aproveitaremos, também, para abordar o tema da responsabilidade por infrações, que embora não tenha nenhuma relação com a sujeição passiva indireta, é oportuno tratar do respectivo tema, em razão deste ter certos traços característicos da responsabilidade por substituição.

¹⁶ MELO, José Soares de. Curso de direito tributário. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 274.

3. ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 Responsabilidade Solidária

Conforme dispõe a norma prescrita no parágrafo único do artigo 896 do Código Civil, “há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigação à dívida toda”.¹⁷

No Direito Tributário, não há que cogitar a solidariedade ativa, pois quando mais de um ente exige o pagamento do mesmo tributo, ocorre o fenômeno da “bitributação”, o que é vedado pelas disposições legais.

Já no caso da solidariedade passiva tributária, ocorre quando mais de um sujeito é responsável, integralmente, pelo cumprimento da obrigação tributária, não comportando benefício de ordem.

Neste sentido, Luciano Amaro dispõe da seguinte forma: solidariedade passiva, situação na qual o credor tem a prerrogativa de exigir de qualquer dos coobrigados (ou de todos) o cumprimento da obrigação (...) não comporta benefício de ordem.¹⁸

Para Mizabel Abreu Derzi, em comentários as lições de Aliomar Baleeiro, “a solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é forma de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente a responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia fidejussória”.¹⁹

No Código Tributário Nacional, a responsabilidade solidária foi disciplinada no artigo 124 que prescreve da seguinte forma:

¹⁷ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em 08.03.2012.

¹⁸ AMARO, Luciano. Curso de direito tributário brasileiro. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 316.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 729.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.²⁰

Conforme dispõe o inciso I do artigo supracitado, verifica-se que para ser considerado responsável solidário é necessário que haja interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, ou seja, é necessário que o responsável também tenha um interesse jurídico, econômico ou de qualquer outra natureza, na relação jurídico-tributária instalada entre o Fisco e o contribuinte.

Contudo, para Paulo de Barros Carvalho, o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade, mais adiante acrescenta que a norma inserta no inciso I do art. 124 do CTN só é válida para as situações em que não haja a bilateralidade no seio do fato tributário, como por exemplo, no IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel²¹.

Quanto ao inciso II do artigo 124 do CTN, prevê que são solidariamente responsáveis as pessoas expressamente designada por lei, isto é, o legislador pode eleger como responsável solidário um terceiro que não tenha interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário.

Contudo, conforme já foi mencionado em outra oportunidade, é necessário que o terceiro tenha um mínimo de vinculação com o “fato gerador” do tributo, pois, conforme dispôs os ensinamentos proferidos pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho “ninguém

²⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 06.03.2012.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 381.

pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente”.²²

Outra característica marcante da solidariedade passiva tributária, é que esta não comporta benefício de ordem, ou seja, as autoridades fazendárias, não se sujeitam a realizar a cobrança dos seus créditos tributários em uma sequência preestabelecida, portanto, podem cobrar a dívida tributária de qualquer um dos sujeitos passivos.

Quanto aos efeitos da solidariedade, estes foram tratados pelo art. 125 do CTN, que prescreve da seguinte forma:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.²³

O respectivo dispositivo dispensa maiores comentários, tendo em vista que os efeitos mencionados em seus incisos são regras gerais, até porque é comum que o pagamento integral da dívida tributária realizada por um dos devedores, pois as obrigações tributárias, diferentemente das obrigações civis, são indivisíveis.

Quanto à isenção ou a remissão do crédito tributário, como bem frisado pelo retro dispositivo exonera todos os obrigados, salvo se o respectivo benefício fiscal for outorgado, pessoalmente, a apenas um dos devedores. Neste caso, aqueles que não forem alcançados pela isenção ou remissão do crédito tributário, continuará a responder de forma solidária pela dívida tributária.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 654.

²³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 12.03.2012

Em relação à norma prescrita no inciso III do art. 125 do CTN, a interrupção da prescrição, em benefício ou em prejuízo de um dos devedores solidários beneficia ou prejudica aos demais. Observa-se que na prática, esse comando é muito utilizado para afastar o redirecionamento da ação de execução fiscal sobre os sócios, devedores solidários com a pessoa jurídica, tendo em vista que, conforme o disposto no art. 174, I, do CTN, o despacho do juiz que ordena a citação em execução fiscal é uma das causas interruptivas da prescrição, assim, se transcorrer o lustro prescricional após a ordem de citação emanada pelo Magistrado, os codevedores poderão arguir a prescrição do direito da Fazenda Pública de requerer o redirecionamento do feito executivo fiscal.

3.2 Responsabilidade Tributária dos Sucessores

A responsabilidade por sucessão foi tratada pelo Código Tributário Nacional nos art. 129 ao 133 do CTN.

Nesta modalidade de responsabilidade tributária, verifica-se que a obrigação tributária é transferida para outro devedor, em função da ocorrência de algum evento no mundo social que culminou com o desaparecimento do devedor principal do pólo passivo da relação jurídico-tributária.

Assim, o sucessor tributário assume integralmente as dívidas tributárias do sucedido, desde que sejam relativos à obrigação tributária ocorridas até a data do evento (sucessão), independentemente se os créditos tributários estão devidamente constituídos, em fase de constituição, ou, ainda, estão em vias de serem constituídos, conforme dispõe a norma inserta no art. 129 do CTN:

Art. 129 - O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.²⁴

²⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 12.03.2012.

Quanto às hipóteses de sucessão, estas estão discriminadas nos arts. 130 ao 133 do CTN, distribuídas em quatro modalidades: transmissão de imóveis; transmissão de bens móveis (sucessão *inter vivos*) ou de quaisquer bens (sucessão *causa mortis*); transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional (sucessão comercial); e, por fim, transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão (sucessão empresarial).

Em relação à transmissão dos bens imóveis, esta foi regulamentada no art. 130 do CTN, que prescreve a responsabilidade do sucessor quanto aos impostos, taxas e contribuições cujo fato jurídico tributário seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, salvo quando conste no título a sua quitação.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.²⁵

Assim, como foi bem exemplificado pelo doutrinador Hugo de Brito Machado, [...] se alguém vende um terreno e estava a dever o imposto territorial, ou alguma taxa correspondente a prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhorias relativas aos mesmos, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo se no título de transferência do direito há prova de sua quitação.²⁶

Acrescente-se, ainda, que a norma prescrita no art. 130 do CTN, comporta duas exceções, nas quais o sucessor não responderá pelas dívidas tributárias: a) quando constar na escritura de transmissão de propriedade a menção à certidão negativa expedida pela Fazenda Pública, ou, conforme disposto no parágrafo único do respectivo dispositivo, b) quando o imóvel for arrematado em hasta pública, tendo em vista que trata-se de forma originária da propriedade.

²⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 12.03.2012.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 153

Já no art. 131 do CTN, verifica-se duas hipóteses de sucessão tributária; a primeira mencionada no inciso I, que prevê a responsabilidade dos sucessores no caso de aquisição de bens móveis; e a segunda, a sucessão causa mortis, prevista nos incisos II e III do art. 131:

Art. 131 - São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de "cujus" até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de "cujus" até a data da abertura da sucessão.²⁷

No inciso I do respectivo dispositivo, a expressão “adquirente” refere-se aquele que passa a ter a propriedade do bem móvel. Quanto ao “remetente”, segundo Hugo de Brito Machado refere-se ao ato do devedor pagar a dívida e resgatar um bem, tendo sentido equivalente ao de “adquirente”.²⁸

Em relação aos incisos II e III, estes versam sobre a sucessão do responsável tributário, em virtude do falecimento do proprietário-contribuinte.

A princípio, a responsabilidade pelos tributos devidos pelo proprietário-contribuinte falecido recairá sobre o espólio, isto é, a dívida tributária será suportada pelo patrimônio do contribuinte depois da sua morte até que seja concluído o inventário.

Após aberta a sucessão, o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro serão os responsáveis pelos tributos devidos até a data da partilha ou da adjudicação, limitando-se a respectiva responsabilidade no montante do quinhão, do legado ou da meação. Feita a partilha ou a adjudicação, o sucessor, como proprietário dos bens, passa a ser considerado contribuinte.

²⁷ . BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 12.03.2012.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 154 -155.

Concernente a norma prescrita no art. 132 do CTN, nos deparamos com a sucessão empresarial, que prevê a responsabilidade tributária da pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra, ou em outra, até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Por fusão, conforme disposto no art. 1.119 do Código Civil, corresponde a extinção das sociedades empresariais que se unem para formar uma nova sociedade, que lhes sucederá em direito e obrigações. Já a transformação, é a mudança de forma societária, sendo que o ato de transformação, independe dissolução ou liquidação da sociedade, devendo tão somente obedecer aos preceitos reguladores do tipo ao qual vai se converter.

Em relação à incorporação, nos termos do art. 1.116 do Código Civil, ocorre quando uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em direito e obrigações.

Embora o art. 132 do CTN, não tenha tratado da cisão, ocorre quando a sociedade transfere parcela de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão (art. 229 da Lei nº 6.404/76).

Nas lições proferidas por Hugo de Brito Machado:

A sociedade cindida que subsistir, naturalmente, por ter havido versão parcial de seu patrimônio, e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

Havendo extinção da sociedade cindida, isto é, no caso de versão total, as sociedades que absorverem as parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações cindidas (Lei nº 6.404/76, art. 223). Respondem, assim, obviamente, pelas dívidas tributárias.²⁹

Já no parágrafo único do art. 132 do CTN, prevê outra forma de sucessão empresarial, quando a atividade desenvolvida pela sociedade empresarial extinta, for continuada por qualquer um dos sócios remanescente ou seu espólio sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, tratada de forma mais pormenorizada no art. 133 do CTN que

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 156.

regulamenta a sucessão tributária relativo ao fundo de comércio ou estabelecimento comercial ou industrial.

No inciso I e II do art. 133 do CTN, o legislador regulamentou a responsabilidade do sucessor quer seja pessoa física ou jurídica, se este continuar a exploração do empreendimento.

Na hipótese prescrita no inciso I do dispositivo supracitado, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, o adquirente responderá integralmente pelas obrigações tributárias. Contudo, caso o alienante prossiga na exploração da respectiva atividade econômica, ou inicie dentro de 6 meses, a contar da data da alienação, no mesmo ou em outro ramo do comércio, indústria ou serviço, o adquirente-sucessor responderá subsidiariamente pelas dívidas tributárias, isto é, segundo ensinamentos de Hugo de Brito Machado, nesta última hipótese, “significa que em primeiro lugar a dívida há de ser cobrada do alienante do fundo ou estabelecimento, e se este não pagar será cobrada do adquirente”.³⁰

Com a edição da Lei Complementar nº 118/05, foram acrescentados os §§ 1º ao 3º no art. 133 do CTN, que teve por objetivo regulamentar a sucessão tributária no caso de empresas falidas ou em recuperação judicial com o objetivo de estimular a aquisição de bens do devedor falido ou em recuperação judicial.

No § 1º do respectivo dispositivo, o legislador liberou o adquirente da responsabilidade de suportar o ônus tributário no caso de alienar judicialmente uma sociedade empresarial em processo de falência ou recuperação judicial, tendo em vista que é uma forma, conforme dispôs Hugo de Brito Machado:

[...] No processo de falência, atribuir ao adquirente dos bens que integram a massa falida, para continuar a atividade empresarial, a responsabilidade pelos tributos devidos pelo falido é frustrar a possibilidade de preservar a empresa. Na prática, na generalidade dos casos, ninguém se interessa pela aquisição dos bens da massa falida exatamente porque as dívidas tributárias desta são muito elevadas, o que torna absolutamente desvantajoso o negócio.³¹

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 157.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de direito tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 158.

Já no § 2º do art. 133, o legislador tomou o cuidado de evitar possíveis fraudes perpetradas no processo de alienação da sociedade falida ou em recuperação judicial, ao dispor que o benefício concedido no § 1º do mesmo dispositivo legal não se aplica quando o adquirente for a) sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial; b) sociedade controlada pelo devedor falido; c) parente em linha reta ou colateral até o quarto grau, consanguíneo ou afim do devedor falido ou em recuperação judicial, ou ainda, parente de qualquer um dos sócios; e, por fim d) identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

Em relação ao § 3º, o legislador determinou que em processo de falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta depósito à disposição do juízo da falência pelo prazo de um ano, contado da data da alienação, sem a possibilidade de saque para realizar o pagamento de créditos (concurais), podendo apenas ser utilizado para pagar créditos extraconcurais ou créditos que preferem ao tributário.

3.3 Responsabilidade Tributária de Terceiros

Como regra geral, a teor do que dispõe o art. 128 do CTN, estabelece que a responsabilidade de terceiros perante o crédito tributário, deve ser feita apenas àquela pessoa vinculada ao fato jurídico tributário.

Diferentemente da responsabilidade por sucessão que se prende a transmissão patrimonial, a responsabilidade de terceiros consagra o dever de zelo legal ou contratual que determinada pessoa deve ter em relação ao patrimônio de outrem.

O Código Tributário Nacional trata da respectiva matéria nos arts. 134 e 135 do CTN, em que a figura do terceiro surge por necessidade, eficácia e conveniência arrecadatória, tendo em vista a dificuldade de atingir o contribuinte principal.

Da análise dos incisos do art. 134 do CTN, verifica-se na maioria dos casos a responsabilidade de terceiros, estes são administradores ou gestores, tendo em vista a incapacidade jurídica das pessoas físicas (incisos I e II do art. 134), ou em razão de determinados entes estarem despidos de personalidade jurídica (IV e V do art. 134).

Embora o caput do art. 134 prescreva que a responsabilidade tributária prevista nos seus incisos é solidária, o que pode induzir à inexistência do benefício de ordem, trata-se na verdade de responsabilidade subsidiária, uma vez que o cumprimento da obrigação tributária somente poderá ser exigida do responsável, na impossibilidade de forçar o contribuinte a suportar o ônus da exação, portanto, existe uma ordem de preferência para realizar a cobrança dos créditos tributários, o que afasta a tese da solidariedade, pois esta não comporta o benefício de ordem.

Há que frisar, embora alguns incisos do art. 134 façam menção a determinados contribuintes despidos de personalidade jurídica, é certo que estes possuem capacidade tributária passiva, nos termos do art. 126 do CTN. Portanto, os terceiros somente poderão ser responsabilizados, desde que seja impossível exigir o cumprimento da obrigação tributária do devedor principal e que o responsável tenha colaborado pelo não-pagamento do tributo, que por praticar ou não determinados atos atribuídos a ele.

Neste sentido, como sabiamente dispôs o doutrinador Aliomar Baleeiro, a responsabilidade de terceiros possui uma relação de causa e efeito:

[...] a solidariedade prevista neste dispositivo pressupõe duas condições: a impossibilidade, naturalmente econômica, de o contribuinte satisfazer o seu débito, e a participação do terceiro, pai, tutor, etc., nos atos tributados ou nas omissões verificadas. A existir uma relação de causa e efeito.³²

Quanto à norma inserta no parágrafo único do art. 134 do CTN, o legislador estabeleceu que o terceiro não responde pelas penalidades decorrentes de infração praticada pelo contribuinte, excetuadas as multas de caráter moratório.

³² BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Direito tributário brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 753.

Já no art. 135 do CTN, o legislador tratou de outra modalidade de responsabilidade de terceiros, sendo esta em decorrência de atos praticados com excesso de poderes, infrações a lei, contrato social ou estatuto:

Art. 135 - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.³³

Neste dispositivo, restou estabelecido que qualquer um dos terceiros mencionados no art. 134 do CTN; mandatários prepostos e empregados; ou ainda, diretores, administradores e gerentes de pessoa jurídica de direito privado, que praticar algum com excesso de mandato, infração a lei ou contrato, assumirá a responsabilidade pelos créditos tributários de forma solidária, deixando de ser considerado como responsável subsidiário.

Trata-se de um caso de responsabilidade por substituição, pois o dever de pagar o tributo recai sobre o responsável desde o momento da ocorrência do fato jurídico tributário.

Contudo, merece uma atenção especial o inciso III do art. 135 do CTN, que prevê a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado pelos créditos tributários quando praticarem atos com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatutos.

Como bem salientou Allison Garcia Costa, ao escrever um artigo sobre responsabilidade tributária dos sócios, [...] para a incidência do art. 135 do CTN é essência a produção de prova com excesso de poderes ou de infração à lei ou estatutos sociais, sob pena

³³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 14.03.2012.

de indevida atribuição de responsabilidade tributária a quem não tenha nenhuma relação com o fato gerador.³⁴

Todavia, não é o que ocorre na prática, tendo em vista que é muito comum a Fazenda Pública, responsabilizar os sócios-administradores, pelo simples inadimplemento da obrigação tributária.

Para Hugo de Brito Machado, a ausência do pagamento do tributo não constitui motivo suficiente para gerar a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado:

“Não se pode admitir que o não pagamento do tributo configure a infração de lei capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isso levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção. O não cumprimento de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidente insustentável. O que a lei estabelece como regra, isto é, a limitação da responsabilidade dos diretores e administradores dessas pessoas jurídicas, não pode ser anulado por esse desmedido elastério dado à exceção”³⁵

Por fim, é importante mencionar que a norma prescrita no art. 135, III, do CTN deve ser interpretada em harmonia com a teoria da desconsideração da pessoa jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil, uma vez que este dispositivo indicou as hipóteses consideradas como abuso da personalidade jurídica: a) desvio de finalidade; e b) confusão patrimonial. Salvo estas hipóteses, o sensato seria o Fisco não se valer do art. 135, III do CTN.

3.4 Responsabilidade Tributária por Infrações

No tocante a responsabilidade por infrações, esta foi disciplinada nos artigos 136 e 137 do CTN, que prevê a responsabilidade pelas multas aplicadas em um liame jurídico-tributário.

³⁴ COSTA, Allison Garcia. Responsabilidade tributária dos sócios in Doutrinas essenciais de direito tributário de Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito. Vol VI. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. pp. 402-403.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 161.

Para Leandro Paulsen a responsabilidade por infração norteia-se por três regras gerais:

A primeira regra é o caráter objetivo da sanção, com efeito de afastar qualquer exigência de culpa ou dolo para a caracterização da infração, o que torna desnecessário perquirir da intenção do agente (art. 136, primeira parte), o que não dispensa, contudo que se tenha praticado o ato ou concorrido para o mesmo.

A segunda regra é no sentido de que a responsabilidade por infrações independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, ou seja, praticado o ato que a legislação indica como implicando infração a que comina multa, não se perquire outros aspectos atinentes a situação (art. 136, segunda parte). Esta regra impede, contudo, que se analise o caso concreto tendo em conta os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação do excesso.

A terceira regra estabelece o caráter pessoal da responsabilidade pelas infrações que configuram crimes ou contravenções, definidas por dolo específico ou que envolvam dolo específico dos representantes contra os representados (art. 137, I, II, III).³⁶

Assim, diante das regras mencionadas pelo autor supracitado, tendo em vista que é desnecessária a apuração de culpa e do nexó psicológico entre o agente e o resultado, é possível responsabilizar comumente quem quer que tenha praticado o ato ilícito o que, em tese, facilita a aplicação de penalidades, uma vez que a Fazenda Pública somente precisa apurar a prática e a autoria da infração.

Luciano Amaro é adepto desta teoria, segundo o autor:

A responsabilidade por infrações no Direito Tributário, relativamente ao descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, traduz-se, normalmente, em penas pecuniárias (multas), sendo em princípio, de consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva), uma vez que não seria necessário pesquisar a eventual presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa).³⁷

Em contrapartida, Hugo de Brito Machado discorda do posicionamento acima, na visão deste doutrinador, a responsabilidade tratada no art. 136 do CTN não é objetiva, mas sim responsabilidade presumida, pois esta independe da intenção apenas no sentido de não haver necessidade de se demonstrar a presença de dolo e culpa, porém o interessado pode fazer prova que não teve a intenção de infringir a norma, mas sim de obedecer a ela, já na responsabilidade objetiva em nenhum momento se pode questionar a intenção do agente.³⁸

³⁶ PAULSEN, Leandro. Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. pp 959-960.

³⁷ AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 444.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 164.

Em que pese à divergência doutrinária, a regra geral é considerar a responsabilidade fiscal como objetiva, todavia, como foi frisado na parte inicial do art. 136 do CTN, caso exista lei própria tratando da matéria, poderá ser levado em consideração os aspectos subjetivos excludentes ou atenuantes da punibilidade.

Contudo, embora prevaleça à tese da responsabilidade objetiva, é certo ao proceder a apuração da infração tributária, as autoridades fazendárias não devem afastar totalmente o elemento subjetivo, pois não se pode admitir que o contribuinte seja punido, mesmo que tenha agido de boa-fé, isto é sem a intenção de praticar métodos evasivos para esquivar-se das obrigações tributárias.

Nesse sentido, são os ensinamentos proferidos por Ruy Barbosa Nogueira:

É exatamente com fundamento no princípio da boa-fé, e, portanto, pela exclusão de culpa, que não pode o contribuinte ser punido quando agiu baseado em instrução ou informação da autoridade competente, quando sob consulta oponente ou quando eficazmente autodenuncia.³⁹

Em relação à norma prescrita no art. 137 do CTN, esta estabelece o seguinte:

Art. 137 - A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no Art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.⁴⁰

³⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. pp. 195-196.

⁴⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 16.03.2012.

Este dispositivo trata-se de uma exceção no ordenamento jurídico tributário, uma vez que, em regra, as punições tributárias são aplicadas não ao agente, mas ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Pode-se dizer que a norma inserta neste artigo personaliza as penas tributárias, na medida em que prevê a punição do agente que praticou o ilícito, por exemplo, no inciso I, em razão da gravidade da infração cometida contra a Fazenda Pública, ao ponto do ato praticado ser considerado como crime, afasta-se a responsabilização da pessoa jurídica, atingindo os dirigentes da sociedade empresarial, sendo que estes poderão sujeitar-se até mesmo a uma pena privativa de liberdade, de acordo com a gravidade do crime praticado contra a ordem tributária.

Já no inciso II, trata-se das situações em que o dolo específico do agente é elementar, ou seja, “quando esteja colocado como elemento essencial para a configuração da infração, vale dizer, quando a própria descrição da infração refere-se a conduta dolosa”.⁴¹

Quanto ao inciso III, este trata do dolo específico dos agentes que agindo em nome de terceiros cometem infrações.

Por fim, é importante tecer uma breve explanação sobre a exclusão da responsabilidade da infração prevista no art. 138 do CTN, que concede ao devedor a oportunidade de comparecer à repartição fiscal competente para confessar a infração cometida por ele e realizar o pagamento do tributo.

Portanto, observa-se que a norma contida no art. 138 constitui um mecanismo eficaz de política tributária, na medida que o sujeito passivo é premiado com a exclusão da penalidade, caso este denuncie espontaneamente a infração cometida acompanhada do respectivo pagamento.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 165.

4. A APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE NO CASO DA PARLAMAT BRASIL

4.1 Das Decisões Proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Em 25 de novembro de 2011, foi veiculado no Jornal Valor Econômico a seguinte notícia referente à Parmalat Brasil:

25/11/2011 às 00h00

*Conselho reduz autuação contra Parmalat
Autor(es): Por Thiago Resende | De Brasília*

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) anulou grande parte de uma autuação bilionária contra a Parmalat. O processo referente a infrações apontadas pela Receita Federal no ano-calendário de 2000 envolvia, essencialmente, suposta omissão de receitas, despesas não comprovadas e pagamentos sem causa. O julgamento foi na 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção e ainda cabe recurso da decisão à Câmara Superior do Carf.

A Receita Federal cobrava Imposto de Renda (IR), CSLL, PIS, Cofins e IR retido na fonte devidos, além de multa e correção monetária. Nas operações de venda de leite, por exemplo, a empresa emitia notas de cancelamento de venda quando a mercadoria saía da fábrica, mas não era efetivada a operação. A fiscalização entendeu que os documentos não declarados caracterizavam "omissão de receitas por falta de comprovação de devolução de mercadorias vendidas".

O advogado da Parmalat, Luiz Gustavo Bichara, explica que os sacos de leite tinham que voltar para a empresa porque são perecíveis. "O Fisco não reconhecia o retorno. A venda de um produto é registrada às vezes mais de cinco vezes, incluindo notas de cancelamento", alegou.

Outra fatia considerável da cobrança tributária trata de operações financeiras realizadas com instituições no exterior, incluindo empréstimos, swap, hedge e contratos de câmbio. A Receita argumenta que não havia comprovação de quem recebia os recursos pagos pela Parmalat nessas transações. A defesa alegou que "havia registro das operações no Banco Central".

O colegiado afastou boa parte das acusações de pagamentos sem causa e de despesas não comprovadas. Entretanto, manteve, por exemplo, parte da exigência de IR e CSLL sobre despesas com a instituição financeira Banca Commerciale Italiana, cobrada pelo Fisco por acusar passivo fictício. A Parmalat alega que tomou esse empréstimo para pagar a importação de uma máquina de engarrafamento de leite.

Além das exigências sobre custos considerados não necessários, a cobrança de tributos sobre negócios com uma coligada na Itália também foi mantida. A infração se refere a não adição de parcela de juros recebidos no cálculo do preço de transferência em exportações à companhia estrangeira. O método é usado pela Receita para controlar operações de compra e venda entre empresas vinculadas.

O Valor apurou que a autuação contra a Parmalat, no valor de R\$ 2 bilhões, deve ser reduzida em pelo menos 98%. A companhia tem uma outra cobrança superior a R\$ 1

bilhão referente ao ano-calendário de 2001 a ser analisada pelo conselho. O julgamento dessa autuação foi adiado na sessão de ontem por um pedido de vista do conselheiro Benedicto Benício.⁴²

Contudo, em 11 de outubro de 2011 e em 30 de julho de 2010, respectivamente, o Valor Econômico já havia veiculado outras notícias concernente à extinção de outros autos de infração lavrados contra a Parmalat:

*11/10/2011 às 00h00
Parmalat se livra de autuação milionária
Por Maira Magro | De Brasília*

A Parmalat Brasil, em recuperação judicial desde 2005, conseguiu livrar-se de mais uma autuação causada por dívidas tributárias do antigo grupo italiano Parmalat. Na semana passada, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), última instância administrativa para o contribuinte recorrer de autuações tributárias, cancelou uma cobrança de R\$ 75 milhões contra a empresa.

A Receita Federal autuou a Parmalat Brasil por entender que ela respondia solidariamente por dívidas tributárias da PRM Administração e Participações - uma holding controlada pelo antigo grupo italiano, envolvido num escândalo que culminou com a prisão, em 2004, de seu ex-presidente e fundador, Calisto Tanzi, posteriormente condenado por falência fraudulenta. A situação respingou na Parmalat Brasil, que, no entanto, desvinculou-se do grupo e entrou em processo de recuperação judicial. Parte da empresa foi posteriormente comprada pela Lácteos Brasil, do fundo de investimentos Laep.

Mas a Parmalat Brasil acabou virando parte em diversos procedimentos de cobrança de dívidas do antigo grupo italiano. Neste caso, a Receita entendeu que a RPM contabilizou passivos fictícios para reduzir o pagamento de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Como a PRM não foi encontrada, a cobrança recaiu sobre a Parmalat Brasil, com o fundamento de que as empresas pertenceriam ao mesmo grupo. A Receita mencionou, por exemplo, que durante um certo período as duas tiveram dirigentes em comum.

A Parmalat Brasil argumentou que não tem vínculos diretos com a PRM - por isso não poderia sequer defender-se quanto ao mérito da cobrança, estimada inicialmente em R\$ 500 milhões, mas reduzida na primeira instância administrativa. A defesa baseou-se no fato de que não haveria "interesse comum" da Parmalat Brasil no episódio que gerou a autuação contra a PRM.

O argumento tem como base o artigo 124, inciso 1º do Código Tributário Nacional, segundo o qual "as pessoas que tenham interesse comum na situação" que gerou a cobrança do tributo respondem solidariamente por ele. Ou seja, ambas podem ser acionadas para pagá-lo.

Os advogados da Parmalat argumentaram que o Fisco não comprovou qualquer interesse da empresa com as operações que teriam beneficiado a PRM. "A premissa usada pelo Fisco era de que as empresas tiveram dirigentes comuns em determinado momento, mas isso não é suficiente para responsabilizar uma pela dívida da outra", afirma o advogado da Parmalat Brasil, Enzo Megozzi, do escritório Bichara, Barata,

⁴² REZENDE, Thiago. Conselho reduz autuação contra Parmalat. Publicado em 25.11.2011. Disponível em <http://www.valor.com.br>. Acesso em 19.03.2012.

Costa & Rocha Advogados. Outro fundamento usado foi de que, quando a Lácteos Brasil comprou unidades produtivas da Parmalat, estas estavam livres de qualquer ônus - conforme aprovado pela assembleia de credores e o juízo da recuperação judicial.

O Carf concluiu que não é possível responsabilizar uma empresa pela dívida de outra, sem provas de que ela tenha participado do fato que gerou a autuação. "A decisão é importante porque impõe um limite à pretensão do Fisco de responsabilizar terceiros por débitos tributários com o qual não têm conexão", afirma o advogado Eduardo Salusse, do escritório Salusse Marangoni Advogados.⁴³

30/07/2010 às 00h00

Multa contra Parmalat é cancelada

Por Luiza de Carvalho, de Brasília

Uma decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), última instância administrativa para o contribuinte recorrer de autuações tributárias, livrou a Parmalat do Brasil do pagamento de R\$ 371 milhões. A companhia, em recuperação judicial desde 2005 e atualmente controlada pela Latin America Equity Partners (Grupo Laep), respondia subsidiariamente por uma multa aplicada contra a PPL Participações pelo não pagamento de PIS e Cofins entre abril de 2000 e dezembro de 2002. Na época, a PPL era a controladora indireta da Parmalat Brasil. Os conselheiros do Carf entenderam que a empresa não poderia estar no polo passivo da discussão e o débito foi cancelado.

A Laep, que está prestes a quitar toda a dívida com credores da Parmalat, comemorou a decisão. Quando a Laep a adquiriu, em 2006, a companhia registrava mais de dez mil credores no processo de recuperação judicial e uma dívida de R\$ 1,5 bilhão. Atualmente, há cinco credores e restam R\$ 20 milhões a pagar. A Laep apresentou um pedido para liquidar de forma antecipada os créditos restantes.

De acordo com o presidente do Grupo Laep, Marcus Elias, o auto de infração de quase R\$ 400 milhões foi uma surpresa para o grupo. "Quando compramos a empresa não havia registro dessa multa no balanço", diz Elias. De acordo com ele, atualmente não há mais débitos tributários a quitar. A Parmalat deve R\$ 150 milhões em obrigações tributárias, mas possui um crédito fiscal de R\$ 350 milhões já reconhecidos pelo Fisco e que serão utilizados para compensar os valores devidos.

A multa foi aplicada em razão do não pagamento do PIS e Cofins. Ao que se sabe, as contribuições estavam em discussão judicial, mas não foram depositadas em juízo. A Parmalat do Brasil, intimada como responsável subsidiária, foi a única a recorrer do auto. Por unanimidade, os seis conselheiros da 3ª Câmara da 3ª Seção do Carf, sob a relatoria do conselheiro Maurício Taveira e Silva, decidiram de forma unânime que a Parmalat não poderia responder pela PPL. Como o recurso envolvia apenas a Parmalat e o Fisco, os conselheiros decidiram cancelar o processo administrativo.

O principal argumento sustentado pela Parmalat é o de que a responsabilidade solidária, prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN), autoriza a inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, desde que exista um interesse comum no fato gerador da obrigação. Segundo o advogado Samuel Carvalho Gaudêncio, do escritório Gaudêncio, McNaughton & Prado Advogados, que representou a Parmalat no Carf, não foi demonstrado, pela fiscalização, que a empresa tinha relação direta com a geração da receita em que deveria ter incidido o

⁴³ MAGRO, Maíra. Parmalat se livra de autuação milionária. Publicado em 11.10.2011. Disponível em <http://www.valor.com.br>. Acesso em 19.03.2012.

PIS e a Cofins. "A fiscalização enquadró a Parmalat como responsável solidária baseada apenas em circunstâncias fáticas de que a empresa era controlada pela PPL", afirma o advogado Gaudêncio.

Outro argumento apresentado pela Parmalat é que a Lei de Falências (Lei nº 11.101, de 2005) estabelece no artigo 60 que se a empresa em recuperação for adquirida por outra - no caso, a Laep - não haverá sucessão nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária. "Se não houvesse essa previsão na lei, ficaria inviável comprar qualquer empresa em recuperação", afirma Elias, presidente da Laep. Na opinião do advogado Gaudêncio, como se trata de uma matéria que envolve a apresentação de provas, será muito difícil encontrar algum precedente no Carf em sentido oposto que possibilite um recurso do Fisco. Isso porque, como a decisão foi unânime, para recorrer para a Câmara Superior do Carf seria preciso apresentar um julgamento divergente.

O coordenador da atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no Carf, Paulo Riscado, diz que ainda é possível recorrer da decisão, mas a opção está em estudo. "Arrolar outras empresas como responsáveis subsidiárias é um tema novo no Carf, que ainda deve gerar bastante discussão", afirma. Segundo ele, o procedimento é recente na fiscalização e a tendência é que esse tipo de auto ocorra com mais frequência. Uma das possibilidades é que a PGFN ingresse com uma execução fiscal contra a PPL. Procurados pelo Valor, os administradores do processo de falência da PPL não se manifestaram sobre o tema.⁴⁴

4.2 Da Apuração da Responsabilidade Tributária da Parmalat Brasil

Consoante o teor das notícias transcritas acima, focalizando-se tão somente na responsabilidade tributária da Parmalat Brasil, na reportagem publicada em 11.10.2011, o argumento utilizado pela Receita Federal do Brasil para redirecionar a cobrança dos créditos tributários em face da Parmalat, foi devido ao fato de entender que esta sociedade empresarial respondia solidariamente por dívidas tributárias da PRM Administração e Participações - uma holding controlada pelo antigo grupo italiano, tendo em vista que ambas empresas possuíam os mesmos dirigentes num determinado momento.

Assim, com supedâneo na norma prescrita no art. 124, I, do CTN que estabelece a solidariedade passiva quando as pessoas tiverem interesse comum na situação que gerou a cobrança do tributo, foi feita à inclusão da Parmalat Brasil no polo passivo da relação jurídico-tributária.

⁴⁴ CARVALHO, Luiza de. Multa contra Parmalat é cancelada. Publicado em 30.07.2010. Disponível em <http://www.valor.com.br>. Acesso em 19.03.2012.

Já na reportagem veiculada em 30.07.2010, a inclusão da Parmalat como responsável tributária ocorreu em razão do Fisco Federal considerar que a empresa respondia subsidiariamente por uma multa aplicada contra a PPL Participações pelo não pagamento de PIS e Cofins entre abril de 2000 e dezembro de 2002, já que na época em que foi praticado o fato jurídico tributário, a PPL era a controladora indireta da Parmalat Brasil.

Embora esta última notícia mencione que a Receita Federal do Brasil considerou a Parmalat como responsável subsidiária, trata-se, na verdade, de responsabilidade solidária, uma vez que, a Fazenda Pública Federal valeu-se, também, da norma prescrita no art. 124, I, do CTN, para arrolar a respectiva empresa como sujeito passivo da obrigação tributária.

Diante das atuações, foram interpostos os recursos administrativos, cujas teses arguidas pelos advogados representantes da Parmalat Brasil, em relação à atuação que considerou a Parmalat responsável solidária da PRM, foram basicamente estas:

- a) o Fisco Federal não comprovou qualquer interesse da empresa com as operações que teriam beneficiado a PRM, sendo que o fato de ter dirigentes em comum não era prova suficiente para responsabilizar a Parmalat Brasil;
- b) quando a Lácteos Brasil adquiriu determinadas unidades produtivas da Parmalat, estas estavam livres de qualquer ônus - conforme aprovado pela assembleia de credores e o juízo da recuperação judicial.

Diante dos argumentos apresentados pelos patronos da sociedade empresarial Parmalat Brasil, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), decidiu que, neste caso, a empresa não poderia ser considerada devedora solidária das dívidas tributárias da PRM, pois nos autos do processo administrativo não havia provas suficientes de que a Parmalat havia participado do fato que gerou a autuação fiscal.

Já em relação ao outro recurso administrativo apresentado contra a autuação fiscal lavrada pela Fazenda Pública Federal, que considerou a Parmalat Brasil como devedora solidária da PPL, as teses sustentadas foram estas:

- a) a Receita Federal do Brasil baseou tão somente em circunstâncias fáticas ao incluir a Parmalat como responsável solidária, tão somente pelo fato da empresa ser controlada pela PPL, portanto, não demonstrou que a empresa tinha relação direta com a geração da receita em que deveria ter incidido o PIS e a Cofins;
- b) o art. 60 da Lei 11.101/05 (Lei de Falências) prescreve que no caso de falência ou recuperação judicial, quando a empresa for adquirida por outra não haverá sucessão nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária.

Neste recurso administrativo, a decisão proferida pelo CARF, também, foi fundamentada no sentido de que a Parmalat não poderia ser responsabilizada pelos créditos tributários de PIS e COFINS, pelo singelo argumento de que a empresa era administrada indiretamente pela PPL.

Conforme foi tratado no Capítulo 3 desta pesquisa, a responsabilidade solidária, prevista no art. 124 do CTN, ocorre quando o credor, pode exigir, integralmente, de qualquer um dos co-obrigados, ou ainda, de todos, o cumprimento da obrigação tributária, sendo defeso a estes invocarem o benefício de ordem.

No caso da Parmalat Brasil, verifica-se que em ambas as atuações lavradas pelo Fisco Federal, à empresa foi considerada como responsável solidária, tendo em vista que, na época, era administrada pela RPM e PPL, respectivamente.

Logo, diante da norma prescrita no inciso I do art. 124 do CTN, que prescreve: são devedores solidários àqueles que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo, a Fazenda Pública Federal, incluiu a empresa no polo passivo da obrigação tributária.

Contudo, como acertadamente dispôs o CARF, o fato da Parmalat Brasil ser administrada, na época, pela empresas RPM e PPL, não constitui elemento suficiente para responsabilizar aquela empresa, pois para o Fisco Federal valer-se da norma do art. 124, I, do

CTN, este deve demonstrar que o devedor solidário participou, ou ainda, concorreu para a realização do fato jurídico tributário, caracterizando-se, desta forma interesse comum, o que não ocorreu no caso da Parmalat.

Nesta linha de raciocínio, é importante destacar a definição do conceito de “interesse comum” feita por Luciano Amaro:

O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos coproprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro.⁴⁵

Portanto, ter interesse comum é condição indispensável para a caracterização da responsabilidade solidária nos moldes estabelecidos no art. 124, I, do CTN, sendo certo que é inadmissível que a Fazenda Pública Federal requeira que a exação tributária recaia sobre terceiros que não tiveram qualquer interesse na situação do fato gerador da obrigação.

Acrescente-se, ainda, que a expressão interesse comum, como bem alerta Hugo de Brito Machado, “não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico”.⁴⁶

Por interesse jurídico, há de entender aquele que se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo lado da relação jurídica que consista no fato gerador do tributo. Apenas o partícipe de uma relação jurídica que tem um direito seu ameaçado terá interesse jurídico nesta situação.⁴⁷

⁴⁵ AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.316 .

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 147.

⁴⁷ BARCELOS, Soraya Marina. Os limites da obrigação tributária solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o princípio da preservação da empresa. Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito, Stricto Sensu, da Faculdade de Direito Milton Campos. Nova Lima, 2011. p. 64.

Assim, uma vez que a Fazenda Pública não demonstrou que a Parmalat Brasil possuía interesse comum (interesse jurídico) nos fatos jurídicos tributários, a empresa não poderia responder solidariamente pelas dívidas tributárias da PRM e PPL, tão somente pelo fato destas empresas exercerem a administração da Parmalat por um determinado período.

Outro argumento que merece ser destacado, conforme mencionado nos recursos é a norma prescrita no art. 60 da Lei nº 11.101/2005 (Lei de Falências) que prescreve:

Art. 60. Se o plano de recuperação judicial aprovado envolver alienação judicial de filiais ou de unidades produtivas isoladas do devedor, o juiz ordenará a sua realização, observado o disposto no art. 142 desta Lei.

Parágrafo único. O objeto da alienação estará livre de qualquer ônus e não haverá sucessão do arrematante nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária, observado o disposto no § 1º do art. 141 desta Lei.⁴⁸

Neste mesmo sentido dispõe o inciso II, § 1º, do art. 133 do CTN, inserido pela LC nº 118/2005, que ao tratar da responsabilidade de terceiros, estabelece que no caso de alienação de unidade produtiva, em processo de recuperação judicial, a empresa adquirente não pode ser responsabilizada pelas dívidas tributárias.

Conforme, foi bem fundamentado pelos procuradores da Parmalat Brasil, em caso de recuperação judicial, se as unidades produtivas forem adquiridas por outra, não haverá sucessão nas obrigações do devedor, inclusive as de natureza tributária.

A finalidade destes dispositivos é justamente estimular às alienações das sociedades falidas ou em recuperação judicial, pois se a empresa continua em atividade, certamente, ela gerará riquezas, bem como manterá o seu quadro de funcionários, evitando, desta forma, um aumento significativo de desempregados.

Assim, quando a Lacteos Brasil adquiriu as unidades produtivas da Parmalat, quando a Lácteos Brasil adquiriu determinadas unidades produtivas da Parmalat nos termos da norma prescrita no art. 60 da Lei de Falências, estas estavam livres de qualquer ônus, inclusive de

⁴⁸ BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm. Acesso em 16.03.2011.

natureza tributária, conforme aprovado pela assembleia de credores e o juízo da recuperação judicial, logo, a Parmalat não poderia ser responsabilizada de forma solidária pelos créditos tributários lavrados contra as empresas que eram suas controladoras.

4.3 Do Entendimento Adotado pelas Esferas Administrativa e Judiciária em casos Análogos

Da análise das notícias veiculadas pelo “Valor Econômico”, verifica-se que as autuações fiscais lavradas contra a Parmalat Brasil, foram fundamentadas na teoria de formação de grupo econômico, isto é, um conglomerado de empresas resultando no controle de uma pelas outras, sujeitando-se a uma direção em comum.

Neste sentido, vale destacar a norma prescrita no art. 2º, § 2º da Consolidação das Leis do Trabalho, que define o conceito de grupo econômico da seguinte forma:

"Art. 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".⁴⁹

Contudo, o STJ já tem se posicionado a respeito do tema, no sentido de que a participação de determinada empresa num grupo econômico não é elemento suficiente para a caracterização da responsabilidade solidária passiva tributária, pois é necessário que haja um “interesse comum” (art. 124, I, do CTN) na situação que constitua o fato jurídico tributário, vejamos alguns julgados proferidos por esta Corte:

AgRg no AREsp 21073 / RS
Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)
Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA
Data do Julgamento: 18/10/2011

⁴⁹ BRASIL. DECRETO-LEI N.º 5.452, DE 1º DE MAIO DE 1943. Aprova a Consolidação da Lei do Trabalho. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm. Acesso em 16.03.2012.

Data da Publicação/Fonte: DJe 26/10/2011

Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte.

REsp 884845 / SC

Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador - T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento: 05/02/2009

Data da Publicação/Fonte: DJe 18/02/2009

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.

SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.

2. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe: "Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço."

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei."

7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato

imponível. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre

que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220)

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

10. "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." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).

11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.

12. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.

Neste sentido Hiyoshi Harada percorrendo o caminho trilhado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça proferiu os seguintes ensinamentos:

Quanto à responsabilidade prevista no inciso II, do art. 124 do CTN já a examinamos em estudos anteriores concluindo que a ordem jurídica vigente não abriga a chamada responsabilidade solidária objetiva.

A responsabilidade tributária solidária de que cuida o inciso I é um dos temas onde grassa a maior confusão. Basta a interdependência entre as empresas, caracterizada pela composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades para concluir-se pela responsabilidade tributária solidária. Isso é um grande equívoco. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal.⁵⁰

Contudo, mesmo o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ter firmado entendimento de que o simples fato da empresa pertencer a um grupo econômico, não é elemento suficiente

⁵⁰ HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitui o fato gerador. Disponível em <http://www.memesjuridico.com.br/jportal/portal.jsf?post=1610> Acesso em 20.03.2012.

para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN, a jurisprudência dos Tribunais tem divergido sobre a matéria, colacionam alguns julgados abaixo:

TRF 1ª Região

Processo: AGA 0027920-95.2011.4.01.0000/PA; AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO

Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA

Órgão Julgador: SÉTIMA TURMA

Publicação: e-DJF1 p.314 de 09/03/2012

Data da Decisão: 28/02/2012

Decisão: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental.

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. LIMINAR. INDISPONIBILIDADE DE BENS. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. LEI Nº 8.397/92. GRUPO ECONÔMICO. POSSIBILIDADE DE BLOQUEIO DOS BENS, À EXCEÇÃO DAS CONTAS BANCÁRIAS (ATIVOS FINANCEIROS). ATIVO PERMANENTE. PRECEDENTES.

1. A exigibilidade do crédito não é requisito da medida cautelar fiscal, prevista na Lei nº 8.397/92, que, como medida acautelatória, objetiva impedir a dilapidação do patrimônio do devedor e tornar viável a satisfação do crédito fazendário.

2. "A medida cautelar fiscal, ensejadora de indisponibilidade do patrimônio do contribuinte, tem seu regramento na Lei nº 8.397/92 e pode ser intentada mesmo antes da inscrição do crédito em dívida ativa, nos termos do artigo 2º, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97"(AG 2008.01.00.054934-5/MG, Rel. Desembargador Federal Catão Alves, Sétima Turma,e-DJF1 p.787 de 09/09/2011).

3. "A finalidade da medida cautelar fiscal (liminar) é "GARANTIR FUTURA EXECUÇÃO FISCAL", SENDO LEGÍTIMA, AINDA QUE A QUESTÃO ESTEJA EM PROCESSAMENTO ADMINISTRATIVO. (...) A RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS ADVÉM DO ART. 134 DO CTN, NÃO CONSTITUINDO, A MEDIDA, PERDA DA PROPRIEDADE, APENAS RESTRIÇÃO DA DISPONIBILIDADE DOS BENS (RESP Nº 172.736/RO) COM O INTUITO DE ASSEGURAR O RESSARCIMENTO AO ERÁRIO." (IN AGTAG 200901000604794).

4. "Consoante entendimento pacífico da jurisprudência, em Ação Cautelar Preparatória contra sociedades controladas, informalmente, por um grupo econômico, incabível discussão sobre ilegitimidade passiva ad causam porque há presunção legal de responsabilidade solidária entre todos os integrantes do grupo. (Código Tributário Nacional, art. 124.)" (AC 2007.01.99.053004-9/MG, Rel. Desembargador Federal Catão Alves, Sétima Turma,e-DJF1 p.613 de 19/12/2008).

5. Todavia, quanto às contas correntes bancárias da parte ré, o recurso interno da FN não merece provimento, uma vez que tais ativos não integram o ativo permanente (trata-se de vedação legal prevista no art. 4º, § 1º, da Lei nº 8.397/92). Precedentes.

6. Recorde-se: na hipótese vertente, a indisponibilidade decorre de medida cautelar fiscal, que envolve suposto grupo econômico (Lei nº 8397/92), e não da situação prevista nos arts. 655 e 655-A do CPC (penhora on line) ou do art. 11 da LEF. Situações inteiramente diversas.

7. Agravo regimental não provido.⁵¹

TRF 3ª Região

Classe: AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 331603

Processo: 2008.03.00.012831-1

UF: SP

⁵¹ TRF1. AGA 0027920-95.2011.4.01.0000/PA. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca. Sétima Turma, e-DJF1 p.314 de 09/03/2012.

Órgão Julgador: QUARTA TURMA

Data do Julgamento: 19/02/2009

Fonte: DJF3 CJ2 DATA:26/05/2009 PÁGINA: 620

Relator: JUÍZA FEDERAL CONVOCADA MONICA NOBRE

EXECUÇÃO FISCAL - SOLIEDARIEDADE - ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN - GRUPO ECONÔMICO DE FATO -DEMONSTRAÇÃO DE INTERESSE COMUM. 1.

As empresas que possuem interesse em relação à obrigação tributária estão solidariamente obrigadas. 2. O fato das empresas serem constituídas pelos mesmos sócios e parentes em linha reta demonstra pertencerem a grupo econômico de fato. 3. Inteligência do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. 4. Agravo de instrumento provido.⁵²

Classe: AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 335017

Processo: 2008.03.00.017764-4

UF: SP

Órgão Julgador: QUARTA TURMA

Data do Julgamento: 19/02/2009

Fonte: DJF3 CJ2 DATA:29/06/2009 PÁGINA: 234

Relator: JUÍZA FEDERAL CONVOCADA MONICA NOBRE

EXECUÇÃO FISCAL - SOLIEDARIEDADE - ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN - GRUPO ECONÔMICO DE FATO -DEMONSTRAÇÃO DE INTERESSE COMUM. 1.

As empresas que possuem interesse em relação à obrigação tributária estão solidariamente obrigadas. 2. O fato das empresas apresentarem diversas ligações demonstra pertencerem a grupo econômico de fato. 3. Inteligência do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. 4. Agravo de instrumento provido⁵³.

Há que ponderar, o próprio CARF, tem adotado posicionamento divergente àquele da decisão proferida no caso da Parmalat Brasil:

Ementa: Assunto: Obrigações Acessórias Data do fato gerador: 22/08/2007 Ementa: GRUPO ECONÔMICO. AS EMPRESAS INTEGRANTES SÃO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIAS PERANTE A PREVIDÊNCIA SOCIAL. – Empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza são responsáveis solidárias perante a legislação do custeio previdenciário. INFRAÇÃO CONTINUADA. NÃO CONFIGURAÇÃO. De fato ocorreram diversos descumprimentos

Decisão: ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade foi negado provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o julgado.⁵⁴

PREVIDENCIÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – INFRAÇÃO – GRUPO ECONÔMICO – CARACTERIZAÇÃO – SOLIDARIEDADE.

(...) Se a auditoria fiscal verificar a existência de grupo econômico de fato, deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas ou infrações cometidas aos participantes Recurso Voluntário Negado.⁵⁵

⁵² TRF 3 Agravo de Instrumento - 331603 Processo: 2008.03.00.017764-4 Relatora Juíza Federal Convocada Mônica Nobre, 4ª turma, Julg. 19/02/2009, Publicação/Fonte DJF3 CJ2 DATA: 26/05/2009 PÁG. 620.

⁵³ TRF 3 Agravo de Instrumento - 335017 Processo: 2008.03.00.017764-4 Relatora Juíza Federal Convocada Mônica Nobre, 4ª turma, Julg. 19/02/2009, Publicação/Fonte DJF3 CJ2 DATA: 29/06/2009 PÁG. 234.

⁵⁴ Nº Recurso 2302-001.081. Número do Processo: 10920.004403/2007-84. Terceira Câmara/Segunda Seção de Julgamento Data da Sessão: 07/06/2011. Contribuinte: HANSON MAQUINAS LTDA ME . Relator(a): Marco André Ramos Vieira.

Apesar da divergência jurisprudencial tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial, a responsabilidade tributária solidária prescrita na norma do art. 124, I, do CTN, certo é que esta somente estará configurada se existir interesse jurídico.

O singelo argumento de responsabilizar solidariamente empresas pertencentes ao mesmo grupo, por ter uma direção em comum, ou por qualquer outra razão de ordem econômica ou financeira, mostra-se uma afronta ao ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que o interesse jurídico, ou seja, ser participante da situação que configurou o fato jurídico tributário é elemento essencial para configuração da responsabilidade solidária.

Ademais, conforme mencionado anteriormente, o Superior Tribunal de Justiça já tem entendimento sedimentado no sentido de que uma sociedade empresarial, somente pelo fato de integrar um grupo de empresas, não pode ser responsabilizada pelas obrigações tributárias das quais não tenha participado, por ausência de interesse jurídico.

⁵⁵ Nº Recurso 245666. Número do Processo 10875.005802/2003-21. Turma 2ª Câmara Contribuinte. BAUDUCCO & CIA. LTDA. Recurso Voluntário - Negado Provimento Por Unanimidade Data da Sessão 12/02/2008 Relator Antônio Lisboa Cardoso Nº Acórdão 206-00375.

CONCLUSÃO

1. A regra-matriz de incidência tributária é composta de um antecedente, formado pelos critérios material, temporal e espacial, que tem por objetivo descrever um evento do mundo social, que se ocorrer produzirá efeitos jurídicos; e de um conseqüente, composto pelos critérios pessoal e quantitativo, que tem por objetivo delimitar a relação jurídica que irá se instaurar entre dois ou mais sujeitos, se ocorrer o fato descrito na hipótese.

2. No critério pessoal da norma tributária em sentido estrito, identificamos os sujeitos da relação jurídico-tributária, sendo que, de um lado está o sujeito ativo representado pelas pessoas jurídicas de direito público ou privado, investidas no direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação tributária ou de um dever instrumental; já do outro, está o sujeito passivo, tendo o dever jurídico de prestá-lo, que nem sempre será aquele quem praticou o fato descrito na hipótese de incidência, tendo em vista que em certas ocasiões o legislador elegeu outra pessoa como sujeito passivo, que arcará com o ônus do tributo como responsável solidário ou subsidiário.

3. A doutrina tradicional classifica a responsabilidade tributária por substituição ou por transferência, sendo que esta se subdivide em: responsabilidade solidária, responsabilidade por sucessão, responsabilidade por terceiros e responsabilidade por infrações, contudo, a respectiva classificação não é unânime, pois cada doutrinador adota determinados critérios para fazer a classificação desse instituto.

4. A responsabilidade solidária está disciplinada nos artigos 124 e 125 do CTN, esta ocorre quando mais de um sujeito é responsável, integralmente, pelo cumprimento da obrigação tributária, não comportando benefício de ordem.

5. Já a responsabilidade por sucessão foi regulamentada nos arts. 129 ao 133 do CTN, esta modalidade de responsabilidade ocorre quando uma pessoa é obrigada a satisfazer a obrigação tributária que foi descumprida por outra pessoa, após a ocorrência do fato jurídico tributário

6. No que tange a responsabilidade de terceiros, o Código Tributário Nacional tratou da respectiva matéria nos artigos 134 e 135, sendo que esta espécie de responsabilidade ocorre por necessidade, eficácia e conveniência arrecadatória, tendo em vista a dificuldade de atingir o contribuinte principal. Desta forma, cobra-se o responsável, desde que este tenha uma vinculação indireta com o fato jurídico tributário.

7. Em relação à responsabilidade por infrações, esta foi disciplinada nos artigos 136 e 137 do CTN, significa, na verdade, a responsabilidade pelas multas aplicadas numa relação jurídico-tributária. A princípio, a responsabilidade por infrações tributárias é objetiva, uma vez que é desnecessária a apuração de culpa. Todavia, na hipótese de haver lei própria que discipline a matéria, pode-se levar em consideração os aspectos subjetivos.

8. No caso da Parmalat Brasil, a empresa foi considerada como responsável solidária pelos créditos tributários das empresas que eram as suas controladoras. Contudo, acertadamente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, anulou grande parte das dívidas tributárias cobradas da Parmalat, tendo em vista que não restou caracterizada a responsabilidade solidária da empresa nos termos do art. 124, I, CTN.

9. O simples fato de a empresa pertencer a um determinado grupo econômico, conforme entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça, não constitui elemento suficiente para requerer o redirecionamento das cobranças das dívidas tributárias de outras empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial.

10. Ademais, a Parmalat Brasil entrou em recuperação judicial, logo, conforme disposto no art. 60 da Lei 11.101/05, não há sucessão das dívidas de natureza tributária, quando ocorrer à alienação das unidades produtivas, pois o objetivo de incentivar tais alienações, em caso de falência ou recuperação judicial, é justamente fazer com que a empresa continue em atividade, de modo que ela consiga gerar riquezas e empregos.

11. Assim, não se pode admitir que a Fazenda Pública requeira a aplicação da teoria da responsabilidade solidária de empresas que compõe um grupo econômico, simplesmente, para se resguardar de um possível inadimplemento do devedor principal.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Direito tributário brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARCELOS, Soraya Marina. Os limites da Obrigação Tributária Solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Dissertação apresentada ao Curso de Pós- Graduação em Direito, Stricto Sensu, da Faculdade de Direito Milton Campos. Nova Lima, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. DECRETO-LEI N.º 5.452, DE 1º DE MAIO DE 1943. Aprova a Consolidação da Lei do Trabalho. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1976. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm.

BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico). São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Luiza de. Multa contra Parmalat é cancelada. Publicado em 30.07.2010. Disponível em <http://www.valor.com.br>.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário – 22 ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídico da Incidência. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 8 ed. rev. e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. – Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade Tributária, Solidariedade e Subsidiariedade. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2005.

HARADA, Hiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitui o fato gerador. Disponível em <http://www.memesjuridico.com.br/jportal/portal.jsf?post=1610>. Acesso em 20.03.2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário – 32 ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MAGRO, Maíra. Parmalat se livra de autuação milionária. Publicado em 11.10.2011. Disponível em <http://www.valor.com.br>.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário. vol. VI. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 8 ed.. São Paulo: Dialética, 2008.

MOREIRA, Caio Lucio; BADIA, Carlos Américo Domeneghetti. Sujeição Passiva Tributária – a responsabilidade dos sócios administradores da pessoa jurídica. Revista do Advogado nº 94. São Paulo: AASP, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. – 10 ed. rev. atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008.

QUEIROZ, Luiz Cesar de Souza. Regra Matriz de Incidência Tributária in, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

REZENDE, Thiago. Conselho reduz autuação contra Parmalat. Publicado em 25.11.2011. Disponível em <http://www.valor.com.br>.