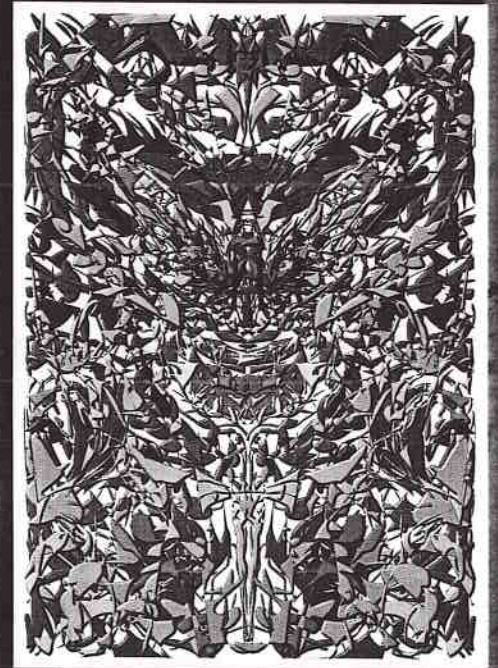


**REVISTA DIALÉTICA  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO**



221

## 9. Conclusões

Em vista do todo exposto, conclui-se:

- a) o pagamento de juros ao capital nas sociedades em geral está disciplinado no artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, enquanto que nas sociedades cooperativas está previsto em legislação diversa, qual seja, artigo 7º da LC nº 130/2009;
- b) a dedução do IRPJ e CSLL dos juros ao capital pagos pelas sociedades cooperativas tem previsão legal (artigo 49 da Lei nº 4.506/1964 c/c artigo 348, II, do RIR);
- c) o pagamento de juros ao capital não é atividade fim das sociedades cooperativas, de modo que não se confunde com a definição legal de ato cooperativo;
- d) as despesas com o pagamento de juros ao capital não guardam qualquer relação com a atividade fim da empresa, seja cooperativa ou não, face a definição legal de despesa operacional contida na Lei nº 4.506/1964. Por outro lado, o legislador admitiu a dedução como despesa operacional para as cooperativas. Assim, a necessidade da existência de relação entre a atividade fim da cooperativa (ato cooperativo) e o pagamento de juros ao capital não é requisito legal para a dedutibilidade;
- e) o Carf já se posicionou favoravelmente pela possibilidade da dedução dos juros ao capital pelas cooperativas;
- f) as limitações na dedução dos juros ao capital previstas no parágrafo 1º, artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995, reproduzidas no parágrafo 1º, artigo 347, do Regulamento do Imposto de Renda e artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997, referem-se única e exclusivamente às sociedades não cooperativas. Impor as limitações previstas nos mencionados dispositivos às sociedades cooperativas, sem amparo legal específico, está fadado a declaração da ilegalidade pelo Poder Judiciário conforme precedentes do STJ;
- g) a dedução do montante da remuneração de juros ao capital para os associados de cooperativa não deve se submeter à proporcionalidade, pois não consiste numa despesa vinculada a uma receita de operação realizada pela cooperativa mas, diversamente, corresponde a faculdade legal.

## A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico

Renato Lopes Becho

### I - Colocação do Tema

Na salutar busca dos credores fiscais por maior efetividade na cobrança de tributos, um dos assuntos que passaram a ser abordados é o da responsabilização tributária de empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico. Quando caracterizada essa entidade, espera o sujeito ativo da relação jurídica tributária ampliar o rol de executados, abrangendo outras pessoas que não apenas o sujeito passivo da referida relação e, assim, facilitando ou garantindo a satisfação do Erário.

Ao que parece, existem duas situações jurídicas autorizadas para a caracterização de grupo econômico, uma expressa e outra implícita na legislação de regência. A primeira delas é uma disposição da Lei Previdenciária. A outra estaria no Código Tributário Nacional.

No presente estudo, pretendemos expor o tema indicado, bem como nossa opinião sobre as hipóteses em que seja possível sua caracterização, o que inclui os pressupostos fáticos que precisam estar presentes no caso concreto para admitir-se a ampliação da sujeição passiva executiva fiscal.

### II - O Grupo Econômico na Legislação Previdenciária

A responsabilização previdenciária ou securitária de grupo econômico está positivada no art. 30 da Lei n. 8.212/1991, conhecida com *Lei de Custeio da Seguridade Social*. Considerando que, de nossa parte, reconhecemos a natureza tributária de ditas contribuições, especificamos que o dispositivo legal indicado compõe a legislação tributária. Ele possui a seguinte redação:

"Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (redação dada pela Lei n. 8.620/1993)

(...)

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

Pela redação dada, o primeiro aspecto a ser considerado é se a dívida fiscal cobrada está fundada na Lei de Custeio da Seguridade Social. Para tanto, nos casos concretos, deve-



Renato Lopes Becho é Mestre, Doutor e Professor de Direito Tributário na PUC/SP. Livre-docente em Direito Tributário pela USP e Juiz Federal em São Paulo/SP.

rão os operadores do Direito envolvidos consultar a Certidão de Dívida Ativa que fundamenta a execução fiscal. Para que o dispositivo legal seja utilizado, é necessário que a cobrança se refira a um dos pressupostos estabelecidos na indicada lei. São diversos comandos fiscais, como, por exemplo, a possibilidade de autuação do contribuinte por não haver exibido "qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a seguridade social", nos termos do parágrafo 2º do art. 33 da Lei n. 8.212/1991.

Em casos de tributação fundada na Lei de Custeio da Seguridade Social, o art. 30 aplica-se, em tese, à exação cobrada no executivo fiscal. A verificação é imprescindível, já que o legislador restringiu o texto legal a apenas alguns dos diversos tributos de nosso ordenamento jurídico. Assim, em uma ação de cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o comando autorizativo da responsabilização de grupo econômico não poderá ser usado. Lembramos, a propósito, que o Código Tributário Nacional impede que a interpretação por analogia resulte em tributo não previsto em lei (art. 108, I e parágrafo 1º).

Reconhecida a pertinência da referência legal, o próximo aspecto a ser considerado é a dimensão do comando inserido no inciso IX do art. 30, citado. Em que dimensão as empresas que integram um determinado grupo econômico respondem, solidariamente, pelas obrigações tributárias para com a Seguridade Social? Bastará que se identifique (i) a existência do tributo não pago e (ii) a participação em grupo econômico para que a subsunção esteja presente? Em outros termos, dado que há contribuição previdenciária não recolhida e exista mais de uma empresa a caracterizar grupo econômico para que o Estado cobre de qualquer dessas empresas? Se a resposta for positiva, teremos que o legislador brasileiro passou a desconsiderar, para fins de cobrança previdenciária, a personalidade jurídica que caracteriza cada uma das sociedades que compõem um grupo econômico.

Parte da dogmática de referência indica que caberá à doutrina e à jurisprudência fixar os limites de aplicação do texto legal. Assim, é o entendimento Wladimir Novaes Martinez:

"Trata-se de dispositivo de grande alcance e justifica descrição mais pormenorizada da intenção do legislador (realizar a receita previdenciária), incluindo a concepção de grupo econômico, a natureza do vínculo fiscal, o benefício da ordem e as condições deflagradoras.

Em seu art. 45, o RCPS preferiu reeditar o texto legal, sem maiores esclarecimentos quanto à aplicação da norma. Abriu, com isso, espaço à jurisprudência e, em particular, à doutrina, obrigadas a examinar o assunto como direito excepcional."<sup>2</sup>

Assim, resta evidente a necessidade de procedermos à ampla interpretação do texto legal, que não admite simples subsunção, sob pena de descaracterizar, para fins de cobrança de tributos destinados à Seguridade Social, a personalidade jurídica das empresas pertencentes a um grupo econômico. Por sinal, são úteis as palavras do autor para a caracterização empresarial analisada:

<sup>2</sup> Wladimir Novaes Martinez. *Comentários à lei básica da previdência social*, tomo I, 7ª ed. São Paulo, LTr, 2010, p. 446.

"Grupo econômico pressupõe a existência de duas ou mais pessoas jurídicas de direito privado, pertencentes às mesmas pessoas, não necessariamente em partes iguais ou coincidindo os proprietários, compondo um conjunto de interesses econômicos subordinados ao controle do capital. (...) O importante, na caracterização da reunião dessas empresas, é o comando único, a posse de ações ou quotas capazes de controlar a administração, a convergência de políticas mercantis, a padronização de procedimentos e, se for o caso, mas sem ser exigência, o objetivo comum."<sup>3</sup>

Ilustra bem o aspecto do controle unificado de decisões Marcus Orione Gonçalves Correia, aduzindo:

"Controle é a possibilidade conferida à empresa dirigente de reger os rumos das empresas dirigidas, inclusive a partir da disposição de seus meios de produção (capital, bens e trabalho) para o melhor sucesso das finalidades a serem alcançadas pelo grupo econômico. A maneira mais imediata de se verificar o controle é a preponderância acionária. Todavia, não é a única, sendo que esta deve ser extraída de todos os indícios possíveis de ingerência na destinação dos fatores de produção, tais como a identidade de sócios entre as empresas componentes do grupo; diversas empresas instaladas no mesmo local e com uma mesma finalidade etc. Direção confunde-se com a efetivação ou materialização do controle (poder diretivo em sentido estrito, poder fiscalizador e poder disciplinar). Administração é a complexidade de órgãos que compõem a empresa e seus encargos administrativos; assim, dizer que uma empresa é administrada por outra significa reconhecer que é subordinada aos órgãos dessa outra."<sup>4</sup>

A origem do dispositivo legal parece ser o Direito do Trabalho. Na Consolidação das Leis Trabalhistas, art. 2º, parágrafo 2º, consta que:

"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."

A fonte legal primeira para o grupo econômico é indicada por Marcus Orione Gonçalves Correia, que comenta:

"Do conceito legal extraem-se alguns requisitos essenciais à caracterização da idéia de grupo econômico: a) existência de vários participantes; b) personalidade jurídica própria de cada participante; c) existência de relação de dominação entre as empresas; d) natureza econômica da atividade.

A respeito dos dois primeiros requisitos apontados, vale dizer que, apesar de se verificar que cada membro do grupo econômico contrata seu pessoal, sendo o sujeito aparente da relação de emprego, em verdade o empregador real é o próprio grupo econômico - teoria da desconsideração da personalidade jurídica dos membros do grupo econômico para fins de satisfação dos direitos trabalhistas, sendo de se destacar que a *disregard doctrine* encontra-se, hoje, positivada no art. 50 do Código Civil vigente."<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Wladimir Novaes Martinez. *Comentários à lei básica da previdência social*, tomo I, 7ª ed. São Paulo, LTr, 2010, p. 446.

<sup>3</sup> Marcus Orione Gonçalves Correia. *Legislação previdenciária comentada*, 2ª ed. rev. e at., São Paulo, DPJ, 2009, p. 181.

<sup>4</sup> Marcus Orione Gonçalves Correia. *Legislação previdenciária comentada*, 2ª ed. rev. e at., São Paulo, DPJ, 2009, pp. 180-181.

A origem trabalhista da caracterização de grupo econômico parece vir somar a outras medidas de cobrança do crédito fiscal, sendo a maior delas o Bacenjud. Tais eventos indicam que o credor tributário se equipara ao credor trabalhista, vendo-se como *hipossuficiente* na relação tributária. Naquele ramo da didática jurídica, ante a considerada desproporção de forças entre patrões e empregados, a hipossuficiência desse é compensada por um tratamento jurídico que lhe favoreça.

A mera transposição de meios de cobrança trabalhistas para a relação tributária se ressentem dessa caracterização de hipossuficiência pois, a toda prova, o Estado não é hipossuficiente em relação ao devedor tributário (ainda que o tributo seja destinado à seguridade social). A Administração Tributária tem todo o arcabouço normativo e estrutural disponível para bem identificar os sujeitos das relações econômicas, bem como a dimensão fática de suas ações.

Mais importante que nossa visão pessoal de tais fenômenos, destaca-se em importância, na origem da caracterização de grupo econômico, a presença da desconsideração da personalidade jurídica, positivada no art. 50 do Código Civil, como um dos elementos legais a serem considerados pelo intérprete/aplicador do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991. Na indicada legislação civil consta:

"Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica."

O primeiro pressuposto legal é essencial para a desconsideração da personalidade jurídica: o abuso da personalidade jurídica. Sem a presença desse abuso, o comando legal confirma como regra do ordenamento jurídico brasileiro a personificação jurídica de cada sociedade. Mas, quando houver desvio de finalidade (a pessoa jurídica foi criada para o fim de desenvolver certa atividade econômica e não o faz) ou confusão patrimonial (a personalidade jurídica ser usada apenas para lesar os credores, sem que, de fato, exista diferença patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios).

Nesses termos, os credores fiscais, ao requererem o redirecionamento da execução fiscal de um devedor para outro ou outros do mesmo grupo econômico, deve ao menos indicar a ocorrência de abuso da personalidade jurídica. Não basta, implicitamente, indicar que a medida é uma comodidade da procuradoria fazendária.

Além disso, acreditamos que a passagem da desconsideração da personalidade jurídica das empresas que compõem um grupo econômico, em se tratando da cobrança de créditos de natureza tributária, como é o caso das contribuições para a Seguridade Social, passa pelos dispositivos do Código Tributário Nacional, nos termos como disposto na Constituição Federal (art. 146, III, a). Segundo nosso ponto de vista, desgarrados que estamos da simples interpretação gramatical, quando o constituinte referiu-se a *contribuinte* no texto indicado, devemos considerar o *sujeito passivo*.

Assim, a sujeição passiva tributária é matéria reservada à lei complementar, que veicule as normas gerais em matéria de legislação tributária (CF, art. 146, III, a).

Nesse sentido, lançando-nos no Código Tributário Nacional, desde logo vem à lembrança o art. 121, cujo parágrafo único distingue as duas classes de sujeitos passivos expressamente referidos pelo legislador (uma terceira classe, reconhecida na doutrina como *substituição tributária*, é referida como *responsabilidade* nos textos legais). Confira-se:

"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."

Assim, temos a distinção, no nível da legislação complementar, de contribuinte e responsável. O primeiro realiza o fato imponível (fato gerador concreto), enquanto o segundo é indicado pela lei sem que tenha realizado o acontecimento no mundo físico ou no mundo jurídico que fez nascer a obrigação tributária. Seria o caso do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991.

Considerando que o primeiro embasamento para a caracterização de grupo econômico está no art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, *prima facie* o referido comando cumpre o previsto pela lei de normas gerais de legislação tributária (inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN). Em outros termos, conforme vimos, a Constituição Federal exige a disciplina dos sujeitos passivos mediante normas gerais de legislação tributária, veiculada por lei complementar. Assim, considerando que o CTN (força de lei complementar) estabelece, como norma geral, que são responsáveis "as pessoas expressamente designadas por lei", o art. 30 da Lei n. 8.212/1991 encontraria respaldo hierárquico suficiente.

Todavia, se o legislador ordinário puder considerar *qualquer pessoa* como *responsável tributário*, ele terá suplantado outras construções constitucionais, notadamente a regra matriz de incidência dos tributos. Em outras palavras, se a Constituição indica que a atividade desenvolvida por "a" possa ser tributada, e a lei ordinária estabelece que "b" deverá recolher tal tributo, a disciplina constitucional terá sido vazia de significado.

Assim, se a Constituição autoriza a instituição de tributo sobre *operações de circulação de mercadoria*, imagina-se que a cobrança recairá sobre quem realizou a operação indicada. Por exemplo, uma pessoa jurídica. Mas, se a lei ordinária estabelecer que o imposto sobre *operações de circulação de mercadoria* puder ser exigido do sócio da empresa (e não da pessoa jurídica), teremos a hipótese de a Constituição autorizar a tributação sobre "a" e a lei estabelecer a cobrança sobre "b". Isso porque o *sócio* não se confunde com a *sociedade*. Aceita essa transmutação, talvez também fosse possível exigir tributo de um vizinho, de um parente, de *outra empresa próxima*... Imaginamos a desorganização econômica que adviria se um banco fosse levado a recolher ICMS devido pelas operações de uma loja pelo fato de que ambos têm um sócio em comum. Não é esse quadro fático que vislumbramos dentro do sistema constitucional tributário brasileiro.

Para que tal arbitrariedade não possa ser cometida, estabeleceu o legislador, no Código Tributário Nacional, um dispositivo de caráter geral, típico das já referidas *normas gerais de legislação tributária*. Senão vejamos. Estabelece o CTN que:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.”

Submetendo o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 ao artigo 128 do CTN, devemos destacar, como núcleo do comando, a expressão “[pessoa] vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Para não tergiversarmos de nosso tema central, apresentamos - desde logo - uma situação que, a nosso sentir, bem exemplifica a autorização indicada. O tradicional *diferimento* do tributo, notadamente sobre a produção agrícola, indica pessoas vinculadas ao fato gerador da obrigação. Assim, o fazendeiro não recolhe o ICMS ao entregar sua produção para a indústria ou para o atacadista. Estes recolherão o tributo devido na operação anterior através do diferimento, justamente porque ambos participam, estão vinculados ao fato impositivo.

Destacamos que nesse exemplo, não há vinculação direta ou pessoal entre o fazendeiro e a indústria ou o comércio atacadista. A vinculação não se dá entre tais pessoas, mas, sim, quanto ao *objeto* das relações econômicas indicadas.

O dispositivo legal citado autoriza, a nosso sentir, também a tributação na fonte, que vincula o pagador e o receptor de valores. Assim, o trabalhador e seu patrão têm vínculo no fato gerador, o comprador e o vendedor da mesma forma, o mesmo acontecendo entre a instituição financeira e o tomador de crédito etc.

A vinculação entre pessoas que realizam o fato gerador é uma importante distinção entre a caracterização de grupo econômico para fins trabalhistas e para fins fiscais. Como vimos na legislação (CLT) citada anteriormente, parece que, para fins trabalhistas, caracteriza grupo econômico a direção, controle ou administração comum de mais de uma pessoa jurídica. A doutrina, segundo interpretamos, não exige a igualdade de participação societária. A legislação tributária, exigindo a vinculação entre o fato gerador, é mais restritiva.

Imaginemos, nesse contexto, três empresas distintas, todas sociedades anônimas com capital em bolsa de valores, mas que tenham um mesmo sócio controlador, que participe da administração de todas e que elas tenham a presidência no mesmo prédio. Consideremos, para fins didáticos, que uma seja petroleira, outra mineradora e a terceira uma operadora de portos. Para fins trabalhistas, talvez a Justiça do Trabalho possa aceitar uma ação de cobrança de horas extras de quaisquer das empresas. Contudo, para fins tributários, talvez não seja possível. Será necessário pensarmos em uma relação econômica específica.

Para deixarmos nosso exemplo mais atraente, vamos supor que a empresa petroleira esteja à beira da ruína, devendo bilhões de reais, a empresa mineradora esteja em situação equilibrada e a operadora de portos seja superavitária, mas seu superávit seja proporcional ao seu valor (na casa de milhares de reais, não de bilhões). Poderá o Fisco exigir da operadora de portos o pagamento de qualquer parte ou de toda a dívida tributária da petroleira? Parece que não. Todavia, sob uma

operação específica, por exemplo, uma taxa incidente sobre a exportação de petróleo por via portuária, devida antes do embarque do produto, talvez seja possível o Fisco exigir da taxa de exportação do vendedor ou do operador do porto.

Agora, se o Fisco puder exigir o ISS eventualmente devido pelo porto da mineradora, não teremos mais um *sistema tributário*, mas uma *desorganização tributária*. Não é isso que vemos em nossa *ordem* constitucional.

O destaque dado, até aqui, restringiu-se à *responsabilidade tributária*. Ela admite, segundo entendemos, três tipos distintos: a solidariedade, a subsidiariedade e a pessoalidade, cada qual com efeitos distintos. Conforme vimos, a *responsabilidade* de estipulada no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, é na modalidade *solidariedade*. Ela também é, genericamente, autorizada no Código Tributário Nacional, que estipula:

“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.”

O efeito, quando da caracterização da *responsabilidade do grupo econômico*, pela solidariedade, é justamente a ausência de *benefício de ordem*. Por ele, em casos que tais, o credor poderá direcionar a execução fiscal contra qualquer das pessoas jurídicas de determinado grupo.

## II.1 - A submissão das disposições de natureza tributária na Lei n. 8.212/1991 ao CTN

No terreno de caracterização de grupo econômico, para fins de cobrança de tributo, é imperioso considerar a submissão da Lei de Custeio da Seguridade Social com os comandos do Código Tributário Nacional, conforme já estipulado pelo egrégio Supremo Tribunal Federal. De fato, no Recurso Extraordinário n. 562.276/PR, Pleno, relatora Ministra Ellen Gracie, restou pacificado que:

“2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas ‘as pessoas expressamente designadas por lei’, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a descon siderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores - de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) - pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.”<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Votação majoritária, j. em 3.11.2010, DJe n. 27, publ. em 10.2.2011.

A propósito, há que se registrar o teor da Súmula Vinculante n. 8, da jurisprudência do egrégio Supremo Tribunal Federal, exarada nos seguintes termos:

"São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei n. 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

A inconstitucionalidade dos referidos artigos da Lei de Custeio da Seguridade Social advém de suas incompatibilidades com o Código Tributário Nacional que, conforme assentado, tem força de lei complementar (CF, art. 146, III).

Pelo que se depreende das considerações acima apresentadas, não nos parece ser o caso, desde logo, de consideração da inconstitucionalidade do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991. Basta que o dispositivo legal receba a interpretação sistemática que o compatibilize com o ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, parece ser imprescindível, em nosso sistema tributário, que, para a aplicação do art. 30, IX, da Lei de Custeio da Seguridade Social, as empresas envolvidas do mesmo grupo econômico tenham atuado conjuntamente, de alguma forma, para permitir que o fato gerador em concreto tenha sido realizado.

O caminho aqui trilhado parece estar em consonância com o decidido pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

"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.

Agravo regimental improvido.<sup>16</sup>

Pelo exposto, a Corte exige - corretamente - que seja verificado o fato (gerador) imponível que fez surgir o crédito tributário. Não basta a mera participação em grupo econômico para autorizar o redirecionamento da execução fiscal ou a proposição da ação em face de outra pessoa jurídica que não o sujeito passivo contribuinte.

### III - Grupo Econômico Implícito no CTN

A segunda hipótese para a caracterização de grupo econômico para fins de responsabilidade tributária parece ser mais abrangente, sob o aspecto do tributo cobrado. Sua autorização, supomos, está implícita do CTN.

Como o leitor atento deve ter percebido na leitura do aresto citado no final do item precedente, o julgado pelo STJ não era de contribuição previdenciária, securitária ou tributária regida pela Lei n. 8.212/1991. Era de outro imposto bem conhecido: o ISS. Com isso, o exemplo não foi bem colocado, pois se trata do julgamento

<sup>16</sup> Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 21.073/RS, rel. Min. Humberto Martins. 2ª Turma, unânime, 1.º de 18.10.2011.

de um tributo dentro do tratamento de outro. Provavelmente, o pedido - negado - da procuradoria respectiva tinha outro embasamento legal.

A fundamentação aparente já foi indicada, de passagem: o CTN, art. 124, I. Por esse texto, já citado, também aqueles que possuam *interesse comum* no fato gerador responderão na qualidade de responsável tributário, ainda que não estejam registrados como contribuintes. Relembremos o texto legal (CTN):

"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."

O que é *interesse comum* no fato imponível. Conforme já respondemos alhures, vendedor e comprador não têm interesse comum, pois um quer o preço, enquanto o outro quer o produto, por exemplo.

Interesse comum, para nós, é quando mais de uma pessoa ocupa o mesmo polo da relação econômica que faz surgir a obrigação tributária. Assim, no imóvel em que haja vários proprietários, haverá *interesse comum*. Pensemos na hipótese de um edifício de diversos pavimentos, com diversas unidades autônomas, cada qual com um dono. Em relação ao terreno edificado, todos eles terão *interesse comum*, pois todos são proprietários, cada qual de sua unidade, construída no mesmo terreno.

No caso de grupo econômico, *salvo melhor juízo*, não está presente o interesse comum indicado no inciso I. A visão que temos da existência de mais de uma pessoa jurídica, sujeita a um mesmo comando, mas que possam ter sócios distintos, nos termos como aceito atualmente em nosso ordenamento jurídico, não permite que vislumbremos, sempre e em tese, o interesse comum em todas as atividades de um grupo econômico.

Na busca didática por exemplos que possam aclarar nosso pensamento, lembremo-nos de algumas grandes concentrações de empresas em ramos industriais, como de cervejas e chocolates, autorizadas pelo Cade posto que partícipes do mercado global, que permanecem com pessoas jurídicas distintas dentro do território nacional, ainda que componentes do mesmo grupo econômico. Assim, tratando do assunto *em tese*, temos dúvida se dois produtores que localmente *concorrem entre si*, ainda que partícipes do mesmo grupo econômico, possam o "interesse comum" indicado pelo legislador complementar. Se assim o for, os tributos devidos por uma empresa poderão ser exigidos de outra, sendo que, como vimos, não se exige da Administração Tributária verificar a composição societária de cada uma das empresas que compõem o referido *grupo econômico*. Se assim o for, salta aos olhos a evidente *injustiça* na cobrança dos tributos, ao arrepio do Texto Constitucional (art. 170, IV, *in exemplis*).

A desconsideração da personalidade jurídica, simplesmente por comodidade do Fisco, de pessoas jurídicas distintas, mas partícipes do mesmo grupo econômico, viola a própria personificação das sociedades, estabelecida e autorizada pelo legislador civil. Há que se recordar que quando o legislador excepcionou, no art. 50 do Código Civil, a despersonalização, ele - por imperativo lógico - está garantindo a

referida personalização. Em outras palavras, só pode haver um incidente de despersonalização em um ordenamento jurídico em que a personalização seja a regra. Com isso, temos que rememorar outro comando inserto no CTN:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Nesses termos, a regra é a distinção entre pessoas jurídicas, ainda que componentes de grupo econômico, afastando-se a incidência do art. 124, I, do CTN para tais hipóteses. Haverá os agentes da Administração Tributária comprovar, nos autos da execução fiscal em que se buscar a responsabilização de outras empresas que não a contribuinte a ocorrência do abuso da personalidade jurídica, nos termos como exigido a partir do art. 50 do Código Civil.

#### IV - À Guisa de Conclusão

Nos termos como apresentado acima, deixamos consignado que a aplicação do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 (Lei de Custeio da Seguridade Social), para fins de cobrança de contribuição previdenciária, precisa estar fundada também no art. 128 do Código Tributário Nacional, que exige sejam o contribuinte e o responsável *vinculados quanto ao fato gerador do tributo*, e não apenas vinculados em relação societária.

Não há, *prima facie*, interesse comum em toda e qualquer empresa componente de um mesmo grupo econômico. Elas podem ter interesses antagônicos (concorrentes entre si). Para que haja o *interesse comum* previsto no art. 124, I, do CTN, tais empresas precisam ocupar o mesmo polo da relação jurídica que fez surgir a obrigação tributária.

A caracterização de grupo econômico, ainda que para fins fiscais, está sujeita à identificação de abuso da personalidade jurídica, critério do art. 50 do Código Civil, que tem aplicação nas relações tributárias, nos termos como estipulado no art. 110 do CTN.

## Drawback-suspensão: a Dispensável Vinculação Física entre os Insumos Importados com o Benefício e os Produtos Finais posteriormente Exportados

Sacha Calmon Navarro Coêlho  
André Mendes Moreira  
Patrícia Dantas Gaia

### 1. Drawback: Conceito e Modalidades

O *drawback* é um regime aduaneiro especial que elimina a incidência de tributos na importação de insumos<sup>1</sup> aplicados na fabricação, beneficiamento ou acondicionamento de produtos destinados à exportação.

Sua finalidade é propiciar a redução dos custos tributários na industrialização de produtos que serão exportados, de forma a possibilitar ao empresário brasileiro competir, no mercado internacional, em igualdade de condições com seus concorrentes de outros países.

A partir da edição das Leis nº 11.945/2009 e 12.350/2010 foi ainda criado o regime de *drawback-integrado*, que estende o alívio da carga tributária não só aos insumos importados, mas também àqueles adquiridos no mercado interno. Em outras palavras, o exportador nacional passou a poder usufruir do benefício tanto na importação do insumo como quando o adquire no mercado interno, em determinadas situações<sup>2</sup>.

O *drawback* representa atualmente um dos mais importantes incentivos às exportações brasileiras de produtos manufaturados, tendo ganhado força após o término dos subsídios fiscais às exportações no final da década de 1980<sup>3</sup>. Seu fundamento normativo é o art. 78 do Decreto-lei nº 37/1966, que assim dispõe:

O benefício também pode ser estendido à importação de bens do ativo imobilizado que serão utilizados na produção das mercadorias a serem exportadas. Atualmente, a concessão do regime de *drawback-integrado* encontra-se regulamentada pela Portaria nº 23/2011, da Secretaria de Comércio Exterior. A referida portaria, além de consolidar as regras para usufruto da benesse fiscal, define as operações passíveis de receber o tratamento tributário diferenciado.

O crescimento do uso *drawback* ocorreu principalmente em decorrência das negociações efetivadas na Rodada Uruguai (1986-1994), que resultaram na criação da Organização Mundial do Comércio - OMC. Como este órgão passou a controlar os subsídios concedidos pelos países-membros às respectivas exportações, outros mecanismos - como o *drawback*, ora analisado - ganharam importância, haja vista a necessária redução dos subsídios diretos aos exportadores determinada pelas regras da OMC.



Sacha Calmon Navarro Coêlho é Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ, Doutor em Direito Público pela UFMG e Advogado.



André Mendes Moreira é Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG, Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário e Advogado.



Patrícia Dantas Gaia é Professora de Direito Tributário da Faculdade Milton Campos, Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade Milton Campos e Advogada.