



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 15504.018800/2008-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-008.966 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2020
Recorrente COMPANHIA DE SEGUROS MINAS BRASIL E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

DEPÓSITO JUDICIAL. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. NÃO CABIMENTO. SÚMULAS CARF N° 5 E 132.

No caso de lançamento de ofício, cujo débito seja objeto de depósito judicial, não são devidos juros de mora e nem cabe a aplicação de multa de ofício, sendo nessa linha as Súmulas CARF n° 5 e 132.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR. INTERESSE JURÍDICO COMUM.

A aplicação do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 restringe-se às hipóteses em que a empresa integrante do grupo econômico tenha participado da ocorrência do fato gerador (interesse jurídico comum).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte (COMPANHIA DE SEGUROS MINAS BRASIL), cancelando a multa de ofício e os juros de mora, porém, mantendo o lançamento da parte principal (contribuição adicional de 2,5%), referente ao período de 10/2003 a 13/2006, por não ter sido questionada no recurso; por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário da responsável solidária MINAS BRASIL PROMOTORA DE SERVIÇOS S/A e, por maioria de votos, dar-lhe provimento, sendo vencidos os conselheiros Francisco Ibiappino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Denny Medeiros da Silveira (relator), que negaram provimento ao recurso; e, por unanimidade de votos, em não conhecer dos recursos voluntários apresentados pelas demais responsáveis solidárias, uma vez que não houve prequestionamento em sede de impugnação. Designado para redigir o voto vencedor o Luís Henrique Dias Lima.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão n.º 02-21.992, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG, fls. 916 a 922:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no montante de R\$ 3.254.845,18, no período de 01/03 a 13/06, consolidado em 24/10/2008, que, conforme informado no Relatório Fiscal de fls. 722/730, o presente lançamento tem o objetivo de prevenir a decadência e se refere às contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga a empregados e contribuintes individuais no percentual de 2,5%, pois o sujeito passivo pleiteia em ação judicial a suspensão da exigibilidade do recolhimento do adicional previsto no § 1º do artigo 22 da Lei 8.212/91.

De acordo com o Relatório Fiscal o sujeito passivo impetrou o Mandado de Segurança, processo 1999.38.00.000484-1, 73 vara federal, Seção Judiciária de Minas Gerais, questionando as contribuições lançadas no presente auto de infração, que foram objeto de depósitos judiciais, realizados mensalmente pela empresa em guias específicas. Há também a informação de que a empresa é integrante de grupo econômico.

A ação fiscal foi precedida de Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF, fls. 713/714.

A interessada foi cientificada da presente NFLD em 28/10/2008, e apresentou defesa, às fls. 824/867, que contém, em síntese:

Em preliminar, alega que ocorreu a decadência em relação aos fatos geradores anteriores a out/2003 (inclusive), a teor do que dispõe o §4º do artigo 150 do CTN, vez que o lançamento ocorreu em 28/10/2008. Cita o CTN, Súmula Vinculante n.º 8 do STF e jurisprudência. Conclui que tratando-se por lançamento por homologação, havendo pagamento parcial do tributo, a contagem do prazo decadencial inicia-se com a ocorrência do fato gerador.

Afirma inexistir responsabilidade solidária de seus sócios e administradores. De acordo com o CTN, somente é possível a imputação de responsabilidade aos administradores quando da prática de atos ilícitos ou com excesso de poderes. Cita o artigo 135 do CTN, doutrina e jurisprudência. Alega que o auditor-fiscal não capitulou os lançamentos ora efetuados como decorrentes de conduta praticada com excesso de poderes; ao contrário, capitulou como decorrentes de falta de recolhimento. Não há nenhuma atitude nitidamente dolosa nos casos apontados a permitir a solidariedade cogitada.

No mérito, questiona a incidência de juros e de multa sobre o crédito cuja exigibilidade encontra-se suspensa por depósito judicial, nos termos do artigo 151, inciso II do CTN. Cita jurisprudência e súmulas do Conselho de Contribuintes.

Requer o cancelamento dos valores lançados nas competências 01/03 a 10/03, alcançadas pela decadência, e, subsidiariamente, tendo em vista a inexistência de mora por parte da impugnante, o cancelamento dos valores lançados a título de multa e juros moratórios, bem como seja afastada qualquer eventual responsabilidade solidária dos administradores.

Conforme relatório fiscal e cópias de AR juntadas às fls. 819/823, foram também citadas as empresas que compõem o grupo econômico da autuada: Banco Mercantil do Brasil SA, Minas Brasil Seguradora Vida e Previdência SA, Seguradora Brasileira de Crédito à Exportação SA, Minas Brasil Promotora de Serviços SA.

A responsável solidária Minas Brasil Promotora de Serviços SA apresentou defesa às fls. 869/877, que contém, em síntese:

Afirma que foi comunicada da responsabilidade solidária com fundamento legal na Lei 8.212/91, artigo 30, inciso IX, e artigo 33, §7º, CTN, artigo 124, Decreto 3.048/99, artigos 229, 243 e 245.

Argumenta que a autuação não pode prevalecer porque: a) não possui interesse comum na hipótese de incidência da exação, não preenchendo os requisitos do artigo 124 do CTN; b) a Constituição outorgou às Leis Complementares a função de regular a solidariedade, logo, inviável a aplicação da solidariedade prevista na Lei 8.212/91, artigo 30, inciso IX., c) a solidariedade somente se revelaria aplicável em caso de fraude e abuso da personalidade jurídica, o que não é o caso dos autos.

Alega que a responsabilidade solidária não é matéria de livre criação e alteração do legislador ordinário, pois a Constituição Federal de 1988 estabelece que o trato da matéria deve ser por meio de lei complementar. Cita o artigo 146 da Constituição Federal e o artigo 124 do CTN. Afirma que o interesse comum não é revelado pelo interesse econômico no resultado, mas pelo interesse jurídico na situação que constitui o fato gerador. Diz que em momento algum restou demonstrada a participação ou realização por parte da impugnante na situação que constituía o fato gerador das contribuições supostamente devidas pela Companhia de Seguros Minas Brasil. Acrescenta que o simples fato de pertencer ao mesmo grupo econômico não é situação suficiente para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no CTN, artigo 124, inciso I. Cita jurisprudência. Argumenta que não existe no CTN qualquer dispositivo que fundamente a atribuição da responsabilidade tributária do grupo econômico a que pertence o atuado originário. Diz que a desconsideração da personalidade jurídica pretendida pela fiscalização só será possível caso fique comprovado o abuso da personalidade jurídica. Cita o Código Civil de 2002, artigo 50.

Requer seja anulada a atribuição de responsabilidade solidária a ela imputada.

Ao julgar a impugnação, em 22/4/09, a 8ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG, por unanimidade de votos, conclui pela sua procedência em parte, cancelando o lançamento referente ao período de 01/2003 a 09/2003, inclusive, sob o argumento de que teria sido atingido pela decadência, conforme assim restou ementado no *decisum*:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DISCUSSÃO JUDICIAL. DECADÊNCIA. SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO.

De acordo com os atos normativos da RFB, mesmo quando a matéria estiver sob discussão judicial, o crédito previdenciário deverá ser lançado, com o objetivo de evitar que os valores sejam atingidos pela decadência.

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário, STF, Súmula Vinculante nº 8, de 12/06/2008.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei, Lei 8.212/91, artigo 30, inciso IX.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 2/12/09, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 1.083, a Contribuinte, por meio de seu advogado (procuração de fl. 235), interpôs o recurso voluntário de fls. 1.090 a 1.099, em 30/12/09, alegando, em síntese, que:

Discute-se, nos autos, a procedência da NFLD nº 37.197.988-9, lavrada em 28.10.2008, pela Administração Tributária Federal, unicamente para prevenir a decadência do seu direito de rever a contribuição previdenciária patronal adicional, referente às competências 01/2003 a 13/2006, depositadas judicialmente pela Recorrente nos autos do MS nº 1999.38.00.000484-1.

[...]

Embora se mostre aparentemente coerente, a fundamentação fiscal, dadas as vênias de estilo, não foi bastante para refutar as razões de direito alinhavadas pela Recorrente. Conforme se verá com mais detalhes adiante, o acórdão em ataque merece reparo, pois:

- (i) dada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário principal constituído (objeto do depósito judicial), não se poderia lançar a multa e os juros em discussão; e
- (ii) subsidiariamente, caso se ultrapasse esse argumento, a multa exigida deverá ser alterada, tendo em vista a superveniência de lei sancionatória mais benéfica (art. 106 do CTN).

[...]

4. DO PEDIDO.

Por todo o exposto, a Recorrente requer o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reformado o acórdão combatido para:

- (i) cancelar-se os consectários lançados (multa e juros de mora); e
- (ii) subsidiariamente, na hipótese de se entender peia procedência da multa de mora constituída, ser aplicado o percentual fixado no art. 61 da Lei n.º 9.430/96, claramente mais benéfico à Recorrente.

As responsáveis solidárias BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A, MINAS BRASIL SEGURADORA VIDA E PREVIDÊNCIA S/A e MINAS BRASIL PROMOTORA DE SERVIÇOS S/A foram cientificadas da decisão em 2/12/09, segundo os ARs de fls. 1.080, 1.081 e 1.084, e a responsável solidária SEGURADORA BRASILEIRA DE CRÉDITO EXPORTAÇÃO S/A foi cientificada em 4/12/09, segundo o AR de fl. 1.082, sendo que todas apresentaram recurso voluntário em 30/12/09, conforme demonstrado na tabela a seguir:

MINAS BRASIL PROMOTORA DE SERVIÇOS S/A	fls. 1.100 a 1.105
MINAS BRASIL SEGURADORA VIDA E PREVIDÊNCIA S/A	
BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A	
SEGURADORA BRASILEIRA DE CRÉDITO EXPORTAÇÃO S/A	fls. 1.022 a 1.028

E nesses recursos, as responsáveis solidárias deduzem as mesmas alegações, nos seguintes termos, em síntese:

Com a lavratura da NFLD n.º 37.197.988-9, em 28.10.2008, em face da Companhia de Seguros Minas Brasil, a Administração Tributária federal indicou as Recorrentes como responsáveis solidárias, fundamentando a medida no arts. 30, IX, da Lei n.º 8.212/91, e 22 do Decreto n.º 3.048/99:

[...]

Essa imputação foi devidamente questionada por meio da Impugnação apresentada em 27.10.2008, com base, em suma, na incorrência dos pressupostos da solidariedade de fato ou da solidariedade de direito, aptos a ensejar a aplicação dos dispositivos acima transcritos. Todavia, submetida a questão a julgamento, entendeu-se pela preservação da responsabilidade, em acórdão cuja ementa é a seguinte:

[...]

Quanto à solidariedade de fato, verifica-se que a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus de demonstrar que a Recorrente possuía interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal a cargo da Companhia de Seguros Minas Brasil (empresa originariamente autuada no NFLD em epígrafe).

[...]

Da mesma forma, inviável a aplicação da solidariedade de direito prevista no art. 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91. Isso porque, como visto, a responsabilidade tributária é

matéria reservada, pela Constituição Federal de 1988, à lei complementar. Sendo assim, ao fazer uma interpretação sistemática do art. 124, inciso II, do GIN, conclui-se, inevitavelmente, que a "lei" a que se refere o mencionado dispositivo deverá ser, necessariamente, a lei complementar [...].

Não existe, no Código Tributário Nacional, qualquer dispositivo que fundamente a atribuição de responsabilidade tributária ao grupo econômico a que pertence o autuado originário. Vale dizer, o CTN, em momento algum, revogou, para fins de responsabilidade tributária, a distinção entre pessoas jurídicas.

Sendo assim, a desconsideração da personalidade jurídica pretendida pela Fiscalização só será possível caso fique comprovado o abuso da personalidade jurídica. Ou seja, é necessário o uso de autonomia patrimonial de pessoa jurídica para a consecução de fraude, sem a qual a responsabilização das empresas não poderá ocorrer. Dessa forma, a responsabilidade solidária de empresa que não se utilizou da estrutura para ganho fraudulento carece de suporte fático para a subsunção ao estatuído na autorização legislativa do art. 50 do Código Civil de 2002.

[...]

Entender de outra forma é admitir que a pena ultrapasse a pessoa do acusado ou que patrimônio de outrem responda por dívida de terceiro, o que é nitidamente vedado pelo Direito pátrio.

[...]

Por todo o exposto, as Recorrentes requerem seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, a fim de anular a atribuição da responsabilidade solidária a elas imputada pelo adimplemento do crédito lançado na NFLD n.º 37.197.988-9.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

Do conhecimento do recurso voluntário da Contribuinte

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Das alegações recursais

Primeiramente, importa destacar que a Contribuinte não questiona o lançamento da parte principal, ou seja, da contribuição adicional de 2,5%, prevista no art. 22, § 1º, da Lei n.º 8.212, de 24/7/91, referente ao período de 10/2003 a 13/2006, e que foi mantida pela decisão de primeira instância, mas apenas questiona a multa e os juros de mora.

Em seu recurso, a Contribuinte alega a ausência de mora da sua parte e, por esse motivo, pede o cancelamento dos valores lançados a título de multa e juros moratórios.

E pede, ainda, subsidiariamente, com base no art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172, de 25/10/66, a desconstituição da multa, posto que alterada (revogada) pela Lei n.º 11.941, de 27/5/09, ou, pelo menos, que seja aplicada a multa fixada no art. 61, da Lei n.º 9.430, de 27/12/96.

Pois bem, assiste razão à defesa.

Vejam, inicialmente, a seguinte informação prestada pela fiscalização e consignada no Relatório Fiscal de fls. 727 a 735:

2.1 DEPÓSITOS JUDICIAIS

Levantamentos:

DJE - Dep Judic Maj Aliq BC Empreg (Disp de Declarar em GFIP)

DJD - Dep Judic Maj Aliq BC C. Indiv (Disp de Declarar em GFIP)

[...]

2.1.2 - É de se registrar que, face ao questionamento judicial em Ação ajuizada pela COMPANHIA DE SEGUROS MINAS BRASIL - Mandado de Segurança, processo n.º 1999.38.00.000484-1 - 7ª Vara Federal - Seção Judiciária de Minas Gerais, as contribuições lançadas no presente Auto de Infração - (AI) foram objeto de depósitos judiciais, realizados mensalmente pela empresa em guias específicas.

2.1.2.1 - Sendo assim é importante assinalar que este lançamento tem o objetivo de prevenir a decadência para constituição do crédito tributário, tendo a empresa o prazo de 30 dias para impugnar administrativamente as questões não submetidas ao Judiciário.

Como se vê, o lançamento, ora discutido, foi realizado com base em depósitos judiciais, o que impõe a aplicação das Súmulas CARF n.º 5 e 132, de observância obrigatória no presente julgamento e que assim estabelecem:

Súmula CARF n.º 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 132

No caso de lançamento de ofício sobre débito objeto de depósito judicial em montante parcial, a incidência de multa de ofício e de juros de mora atinge apenas o montante da dívida não abrangida pelo depósito.

Conforme se observa, no caso de lançamento de ofício, cujo débito seja objeto de depósito judicial, não são devidos juros de mora e nem cabe a aplicação de multa de ofício.

Sendo assim, devem ser cancelados tanto os juros de mora quanto a multa de ofício aplicada pela fiscalização.

Do conhecimento dos recursos voluntários das responsáveis solidárias

Os recursos voluntários são tempestivos, porém, somente será conhecido do recurso voluntário interposto pela responsável solidária MINAS BRASIL PROMOTORA DE SERVIÇOS S/A, uma vez que as demais responsáveis solidárias não chegaram a apresentar impugnação, pois, do contrário, o conhecimento desses recursos importaria em afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo tributário.

Das alegações recursais

Em seu recurso, a Recorrente questiona apenas a responsabilização solidária.

Alega que a fiscalização não teria demonstrado o interesse comum dos responsáveis solidários na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, e nem comprovado o abuso da personalidade jurídica.

Por fim, alega que o art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, não seria apto a justificar a responsabilização solidária, uma vez que tal responsabilização exigiria lei complementar.

Todavia, em que pese a defesa, não merecem guarida tais alegações.

O CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar, prevê duas espécies distintas de pessoas solidariamente obrigadas. Confira-se:

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.

Como se nota, são solidariamente obrigadas (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e (ii) as pessoas expressamente designadas por lei.

Logo, à luz do que dispõe o inciso II do art. 124, não há dúvida de que a **lei** pode designar pessoas como solidariamente obrigadas. Lembrando que tal dispositivo não determina que a designação seja feita por lei complementar e nem estabelece qualquer condição relacionada ao fato gerador.

Desse modo, no caso das contribuições previdenciárias, a designação se encontra disciplinada pelo art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe:

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 nº 8.620, de 5.1.93)

[...]

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

Vê-se, pois, que além do inciso IX estabelecer uma responsabilidade solidária objetiva pelo cumprimento das obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Previdência Social, tal dispositivo adota um conceito bastante amplo de grupo econômico, arrolando, como responsáveis solidárias, as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, o que é justificável, pois o legislador quis dar uma garantia maior ao crédito previdenciário.

Portanto, a responsabilização em comento independe da existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador e da configuração de abuso da personalidade jurídica, bastando, apenas, a existência de grupo econômico, qualquer que seja a sua natureza, de fato ou de direito.

Dessa forma, havendo grupo econômico, e isso não é questionado pela Recorrente, todas as empresas integrantes respondem solidariamente pelas obrigações decorrente da Lei nº 8.212/91, e dentre elas a obrigação pelo recolhimento da contribuição adicional de 2,5%, lançada pela fiscalização.

Conclusão

Isso posto, voto por **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário da Contribuinte (COMPANHIA DE SEGUROS MINAS BRASIL), cancelando a multa de ofício e os juros de mora, porém, mantendo o lançamento da parte principal (contribuição adicional de 2,5%), referente ao período de 10/2003 a 13/2006, por não ter sido questionada no recurso; voto

por **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário da responsável solidária MINAS BRASIL PROMOTORA DE SERVIÇOS S/A; e voto por **NÃO CONHECER** dos recursos voluntários apresentados pelas demais responsáveis solidárias, uma vez que não houve questionamento em sede de impugnação.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, Redator Designado.

Não obstante o bem fundamentado voto do i. Relator, ousou dele discordar, especificamente no que diz respeito à responsabilidade passiva tributária (solidariedade) atribuída às empresas que compõem o grupo econômico, a teor do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991.

Pois bem.

Conforme relatado, a discussão acerca da solidariedade passiva tributária concentra-se em dois argumentos basilares: i) não foi demonstrado o interesse comum dos responsáveis solidários na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal; e ii) o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91, não seria apto a justificar a responsabilização solidária, uma vez que tal responsabilização exigiria lei complementar.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que não há óbice para que lei ordinária instituidora de tributo, ao estabelecer a sujeição passiva, trate de responsabilidade tributária, inclusive na espécie solidariedade, devendo, todavia, observar os limites e requisitos previstos no Código Tributário Nacional, lei complementar autorizada pela Constituição Federal (art. 146) a dispor sobre conflitos de competência, regulamentar as limitações ao poder de tributar e emitir normas gerais em matéria de Direito Tributário.

De se observar que o tema “responsabilidade tributária” não está expressamente previsto nas alíneas do art. 146, III, da Constituição Federal, entretanto, conforme esclarece Frederico Araújo Seabra de Moura *apud* Daniel Monteiro Peixoto, adequa-se ao seu espectro semântico:

[...] Deste modo, o tema da responsabilidade tributária adequa-se ao espectro semântico do artigo 146 da CF/88, visto que o seu tratamento por norma geral de direito tributário cumpre dois parâmetros de harmonização do sistema tributário brasileiro: um positivo, consistente no oferecimento de regras de responsabilização aplicáveis de imediato por quaisquer dos entes federativos, independentemente de possuírem lei ordinária específica (ex, arts. 129 e 135 do CTN); outro, de cunho negativo, ao impedir que sejam criadas hipóteses de responsabilização de modo desencontrado entre os diversos entes políticos que compõem a

federação brasileira. (Lei complementar tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 213).

Ademais, a responsabilidade tributária guarda estreita relação com a solidariedade, vez que ambas constam do Título II (Obrigação Tributária) do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário) do Código Tributário Nacional, situando-se a solidariedade no capítulo IV e a responsabilidade tributária no capítulo V.

Com efeito, constata-se que o art. 124 do CTN dispõe sobre espécie de responsabilidade tributária, visto que ao dispor sobre solidariedade passiva tributária, nada mais faz que imputar, sem benefício de ordem, ônus aos coobrigados em face da relação jurídico-tributária constituída:

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.

Em relação a esse dispositivo, impende esclarecer que o interesse comum indicado no inciso I diz respeito exclusivamente àquele de natureza jurídica na realização do fato gerador, ou seja, ao interesse jurídico comum.

Quanto ao inciso II, aproprio-me do entendimento do i. Ministro José Delgado, no âmbito do REsp 717.717/SP, nos termos do excerto que destaco: “**3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional**”. (STJ - REsp: 717717 SP 2005/0008283-8, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 28/09/2005, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 08/05/2006 p. 172).

Nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen esclarece que “**o legislador não pode contrariar o CTN, tampouco estabelecer solidariedade para quem não guarde relação com o fato gerador**”. (Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Livraria do Advogado Editora:ESMAFE, 2010, p. 930).

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do art. 124, II, do CTN, pugna pela necessária vinculação do responsável solidário à materialização da hipótese de incidência (fato típico):

Propositadamente, deixamos para o final a menção ao inc. II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.

A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência. [...] (Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 387).

Em uma abordagem ainda mais ampla da matéria, Luciano Amaro assim leciona:

Em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte. (Direito tributário brasileiro. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 338).

Noutro giro, o art. 128 do CTN, ao inaugurar o capítulo da responsabilidade tributária, estabelece os limites a serem observados:

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. (grifei)

Nessa perspectiva, permito-me deduzir que a aferição da solidariedade prevista no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, não se dá isoladamente pelo art. 124, II, do CTN, como assim procedeu a autoridade lançadora, mas, sim, observando-se, também, o disposto no art. 124, I, do CTN, que determina que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Destarte, é forçoso reconhecer que a circunstância específica de uma empresa integrar grupo econômico de qualquer natureza, não atrai, por si só, a solidariedade passiva tributária das demais empresas integrantes, reclamando a existência de interesse jurídico comum na situação que constituiu o fato gerador, vez que ser integrante de grupo econômico não é requisito de imputação de responsabilidade tributária, inclusive na espécie solidariedade, a teor da inteligência do Código Tributário Nacional.

Conclui-se, assim, que a aplicação do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 requer interpretações sistemática e teleológica à luz do que dispõe o CTN sobre responsabilidade tributária, inclusive na espécie solidariedade, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto argumentativo, é digno de registro o didático e elucidativo voto do i. Desembargador Valdeci dos Santos (TRF-3), no âmbito do AMS: 00173348520054036100, do qual transcrevo o seguinte excerto de sua ementa

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. GRUPO ECONÔMICO. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL. CONDICIONAMENTO À FISCALIZAÇÃO DE TODAS AS EMPRESAS DO GRUPO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. [...] **3. Ademais, a respeito da solidariedade tributária, cumpre esclarecer que o "interesse comum" previsto no art. 124, I, do CTN, se traduz no interesse jurídico comum dos sujeitos passivos na relação obrigacional tributária, é dizer, quando os sujeitos realizam conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, consoante jurisprudência pacífica do C. STJ. Quanto ao artigo 124, inciso II, do CTN, interpretado à luz da Constituição Federal (art. 146, III, CF), não deve ser entendido como autorização ao legislador ordinário para criar novas hipóteses de responsabilização de terceiros que não tenham participado da ocorrência do fato gerador, sendo esta a interpretação dada pelo C. STF ao julgar inconstitucional o art. 13 da Lei n.º 8.620/93, no RE 562.276 (repercussão geral). 4. Deste modo, a aplicação do artigo 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91**

restringe-se às hipóteses em que empresa do grupo econômico tenha participado na ocorrência do fato gerador (art. 124, I, CTN) ou em situações excepcionais, nas quais há desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como forma de encobrir débitos tributários (art. 124 do CTN/art. 30, IX, da Lei n.º 8.212/91/art. 50 do Código Civil), não decorrendo a responsabilidade solidária exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico. 5. No caso concreto não há de se falar em incidência do art. 30, inc. IX, da Lei n.º 8.212/91, inexistindo indício nos autos de que as empresas do Conglomerado Econômico Itaúsa tenham participado conjuntamente na ocorrência de fato gerador ou que haja desvio de finalidade ou confusão patrimonial entre as empresas do grupo, como forma de encobrir débitos tributários. 6. Apelação a que se dá provimento. (TRF-3 - AMS: 00173348520054036100 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL VALDECI DOS SANTOS, Data de Julgamento: 21/03/2017, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:29/03/2017) (grifei)

Outrossim, também não se pode olvidar o entendimento do i. Ministro Mauro Campbell Marques, esposado no REsp 1.144.884/SC, que segue na mesma linha interpretativa:

4. Incide a regra do art. 124, inc. II, do CTN c/c art. 30, inc. IX, da Lei n. 8.212/91, nos casos em que configurada, no plano fático, a existência de grupo econômico entre empresas formalmente distintas mas que atuam sob comando único e compartilhando funcionários, justificando a responsabilidade solidária das recorrentes pelo pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores a serviço de todas elas indistintamente. (STJ - REsp: 1144884 SC 2009/0114242-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 07/12/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/02/2011) (grifei)

Dessa forma, concluo que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas contribuições sociais previdenciárias, quando tenham participado da ocorrência do fato gerador (interesse jurídico comum).

Entretanto, constata-se, na espécie, que a autoridade fiscal não comprovou a existência de interesse jurídico comum da empresa integrante do grupo econômico na realização do fato gerador à qual se atribuiu a solidariedade passiva tributária, limitando-se a impor-lhe a responsabilidade objetiva prevista no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991.

Ante o exposto, voto pela improcedência da solidariedade passiva tributária da empresa integrante do grupo econômico.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima