

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS, SAÚDE E TECNOLOGIA
CURSO DE DIREITO

ALEXSANDRO JULIANO DE OLIVEIRA

**O INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR COMO FUNDAMENTO PARA A
RESPONSABILIDADE DO REAL BENEFICIÁRIO DOS ARRANJOS DE
INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS**

IMPERATRIZ
2021

ALEXSANDRO JULIANO DE OLIVEIRA

**O INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR COMO FUNDAMENTO PARA A
RESPONSABILIDADE DO REAL BENEFICIÁRIO DOS ARRANJOS DE
INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Maranhão, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Cavalcante
Morais

Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Diretoria Integrada de Bibliotecas/UFMA

Oliveira, Alexsandro Juliano de.

O INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR COMO FUNDAMENTO PARA
A RESPONSABILIDADE DO REAL BENEFICIÁRIO DOS ARRANJOS DE
INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS / Alexsandro Juliano de Oliveira.
- 2021.

50 f.

Orientador(a): Ricardo Cavalcante Moraes.

Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Universidade
Federal do Maranhão, Imperatriz, 2021.

1. Arranjos de interposição de pessoas. 2. Autuação
fiscal. 3. Planejamento tributário. 4. Responsabilidade
solidária. I. Moraes, Ricardo Cavalcante. II. Título.

ALEXSANDRO JULIANO DE OLIVEIRA

**O INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR COMO FUNDAMENTO PARA A
RESPONSABILIDADE DO REAL BENEFICIÁRIO DOS ARRANJOS DE
INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS**

Monografia apresentada à Coordenação do
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Maranhão, como
requisito parcial para a obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Ricardo Cavalcante Moraes
Universidade Federal do Maranhão– UFMA
Orientador

Prof^ª. Dr^ª. Ellen Patrícia Braga Pantoja
Universidade Federal do Maranhão– UFMA
1^a Examinadora

Prof^ª. Dr^ª. Paula Regina Pereira dos Santos Marques Dias
Universidade Federal do Maranhão– UFMA
2^a Examinadora

DEDICATÓRIA

Em primeiro lugar, a Nosso Senhor Jesus Cristo, Senhor e Salvador. Toda Honra e Glória a Nosso Senhor Jesus Cristo, no passado, agora e para sempre.

À minha família, em especial à minha linda e amada esposa Janylle, ao meu amado filho Artur e à minha amada mãe Ivonete.

Ao meu primo Ivan, pelo exemplo de caráter e de personalidade. À minha tia Ivanise, por todo o apoio recebido em um passado de dificuldades.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Ricardo pela disposição, boa vontade, compromisso, orientação e conhecimento.

Ao Professor Gabriel pela dedicação ao Curso de Direito e aos alunos.

RESUMO

Esta monografia estuda a aplicação do artigo 124, inciso I, do Código tributário Nacional como fundamento normativo na responsabilização dos reais beneficiários de fraudes contra o fisco por meio de arranjos de interposição de pessoas. Tem como objetivo analisar o uso do instituto da responsabilidade tributária por solidariedade, suas características, alcance e aplicabilidade aos casos de interposição fraudulenta de pessoas. Neste sentido, utilizou-se a revisão bibliográfica e a consulta às normas vigentes quanto à jurisprudência em torno do tema. O método de abordagem dedutivo, partindo de uma análise da norma jurídica abstrata, passando pelo estudo dos arranjos de interposição fraudulenta e culminando com uma análise concreta de utilização do instituto pelas autoridades fiscais da Fazenda Pública. Conclui-se que a utilização do artigo 124, inciso I, para responsabilizar solidariamente na esfera tributária os reais beneficiários dos arranjos de interposição fraudulenta de pessoas, constitui importante instrumento para combater as fraudes tributárias e garantir a cobrança dos créditos tributários. Para tanto, as ações das autoridades fiscais da Fazenda Pública devem estar restritas aos limites contidos na redação do próprio dispositivo e de acordo com princípios tributários, processuais e constitucionais pertinentes, já consagrados no ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: Arranjos de interposição de pessoas; autuação fiscal; planejamento tributário; responsabilidade solidária.

ABSTRACT

This undergraduate thesis studies the application of article 124, item I, of the National Tax Code as a normative basis for the accountability of the real beneficiaries of fraud against the tax authorities through interposition arrangements. Its objective is to analyze the use of the tax liability institute for solidarity, its characteristics, scope and applicability to cases of fraudulent interposition of persons. In this sense, we used a bibliographic review and consultation of the current norms regarding jurisprudence on the subject. The method of deductive approach, starting from an analysis of the abstract legal norm, going through the study of fraudulent interposition arrangements, and culminating with a concrete analysis of the use of the institute by the tax authorities of the Public Treasury. It is concluded that the use of article 124, item I, to jointly hold the real beneficiaries of fraudulent interposition of persons responsible in the tax sphere, constitutes an important instrument to combat tax fraud and ensure the collection of tax credits. Therefore, the actions of the tax authorities of the Public Treasury must be restricted to the limits contained in the wording of the provision itself and in accordance with relevant tax, procedural and constitutional principles, already enshrined in the Brazilian legal system.

Keywords: Interposition arrangements; joint tax liability; tax assessment; tax planning

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgRg	Agravo Regimental
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DOU	Diário Oficial da União
IN	Instrução Normativa
MF	Ministério da Fazenda
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 TRIBUTOS: OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E RESPONSABILIDADE.....	11
2.1 ELEMENTOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	18
2.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	20
2.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SOLIDARIEDADE	22
3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ARRANJOS DE INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS: DO LÍCITO AO ILÍCITO.....	26
3.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – CONCEITO E FUNDAMENTOS.....	26
3.2. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE “LARANJAS E TESTAS DE FERRO”	28
4 A AUTUAÇÃO FISCAL DOS BENEFICIÁRIOS DA INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS	34
4.1 ASPECTOS GERAIS.....	34
4.2 LIMITES IMPOSTOS À FAZENDA PÚBLICA PELO ARTIGO 124, INCISO I	35
4.3 MOTIVAÇÃO DO ATO DE RESPONSABILIZAÇÃO	37
4.4 CIÊNCIA DO ATO DE RESPONSABILIZAÇÃO E AMPLA DEFESA	38
4.5 ABERTURA DE PRAZO PARA ALEGAÇÕES ANTES DA CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.....	40
4.6 CASOS PRÁTICOS.....	42
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS.....	47

1 INTRODUÇÃO.

Os negócios jurídicos são dotados de características que lhes são peculiares e possuem elementos próprios que lhes dão forma e validade. Um contrato, por exemplo, do qual decorrem direitos e obrigações para as partes, contém elementos que aperfeiçoam o negócio ao mesmo tempo em que o tornam singular e identificável perante a ampla diversidade de negócios celebrados em uma sociedade aberta e livre.

Nesse sentido, a identificação de certos aspectos é fundamental para a correta produção de efeitos no mundo real, com a adequada garantia de direitos e adimplemento de obrigações. Um aspecto primordial se refere aos sujeitos envolvidos.

Por vezes, é comum identificar certos artifícios que se destinam a ocultar os sujeitos de determinados negócios, normalmente com o intuito de eximir tais sujeitos de suas responsabilidades enquanto auferem alguma vantagem devida ou indevida. Dentre inúmeras possibilidades existentes, o expediente pode ter como objetivo o inadimplemento das obrigações tributárias, pois os reais responsáveis não serão identificados em uma eventual cobrança administrativa ou judicial dos tributos devidos.

Dentre estes artifícios, destaca-se a interposição de pessoas, que se caracteriza pela utilização de terceiros com o fim de ocultar quem de fato pratica e se beneficia com os negócios jurídicos. É um arranjo mediante o qual se interpõe pessoas estranhas a fim de ocultar quem deveria efetivamente constar nos atos oficiais.

Na esfera tributária, é comum que as autoridades tributárias se deparem com sociedades empresariais em que os sócios de direito, ou seja, aqueles que assinam o contrato social de constituição da pessoa jurídica, são terceiros alheios ao objeto social e à administração da sociedade. Os sócios de fato, que realmente administram a sociedade e colhem os frutos da atividade econômica desempenhada, não aparecem nos atos constitutivos e nos demais documentos eventualmente emitidos e lavrados pela sociedade. Assim, a identidade dos reais responsáveis pela pessoa jurídica é encoberta pela figura de terceiros, prejudicando os interesses dos credores, incluindo a Fazenda Pública.

Há casos em que as pessoas interpostas são utilizadas para blindar o patrimônio dos reais beneficiários. Uma pessoa titular da manifestação de riqueza adquire patrimônio, porém registra em nome de terceiro, seja uma pessoa física, no caso um familiar ou pessoa de confiança, ou mesmo uma pessoa jurídica, no caso

uma empresa dissociada de seus negócios originais. O expediente se destina a evitar ou dificultar que qualquer cobrança efetuada por terceiros atinja o patrimônio do real beneficiário.

Importante ressaltar que tais casos não se confundem com o planejamento tributário lícito em que o sujeito passivo adéqua suas atividades de modo a ser onerado com a menor carga tributária possível, porém tudo dentro dos limites legais.

Diante destes mecanismos de interposição de pessoas que lesam a Fazenda Pública no seu poder-dever de instituir, cobrar e arrecadar tributos, as autoridades tributárias têm feito uso do Art. 124, inciso I, do CTN (Código Tributário Nacional), a fim de ignorar a camada de pessoas interpostas e efetivamente responsabilizar as pessoas que de fato participam da prática dos fatos geradores dos tributos.

O presente trabalho tem como objetivo analisar o uso do instituto da responsabilidade tributária por solidariedade, suas características, alcance e aplicabilidade aos casos de interposição fraudulenta de pessoas. Neste sentido, foi efetuada uma análise da obrigação tributária e da responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN, do conceito, características e objetivos da interposição fraudulenta de pessoas e de aspectos relativos à autuação fiscal.

Os conceitos, definições e características de planejamento tributário devem ser mencionados para que não se confundam com os arranjos ilícitos e ilegais, especialmente no que tange à ocultação do sujeito passivo da obrigação tributária mediante a interposição fraudulenta de pessoas. Obviamente o planejamento tributário lícito não pode ser penalizado.

Por fim, após todas estas considerações, verificar-se-á se aplicação do art. 124, inciso I, do CTN aos casos de interposição fraudulenta de pessoas tem respeitado os limites que lhe são próprios e os princípios tributários, processuais e constitucionais pertinentes, já consagrados no ordenamento jurídico brasileiro.

Foi utilizada pesquisa exploratória, com investigação do alcance do assunto, o método de abordagem dedutivo, partindo do caso geral (norma jurídica abstrata) para o específico (aplicação da norma e atuação das autoridades fiscais), o método de procedimento estruturalista, com análise da norma jurídica e de adequação a situações reais que a ela se subsumem; e o método de pesquisa monográfico, com análise de casos específicos.

2 TRIBUTOS: OBRIGAÇÃO, CRÉDITO E RESPONSABILIDADE.

Uma obrigação pode ser compreendida como o objeto de uma relação jurídica que se estabelece de forma transitória entre partes distintas, um sujeito ativo denominado credor e um sujeito passivo denominado devedor, cujo objeto consiste em uma prestação situada no âmbito dos direitos pessoais, prestação que pode ser positiva ou negativa. Em caso de descumprimento ou inadimplemento obrigacional, poderá o credor satisfazer-se no patrimônio do devedor (TARTUCE, 2018, p. 313).

Segundo Amaro (2014, p. 269) “No direito das obrigações, costuma-se empregar o vocábulo para designar, numa relação jurídica, o atributo de um dos polos dessa relação, qual seja, o dever (do devedor), que se contrapõe ao direito (do credor)”. Complementa o referido autor que a obrigação, nessa ótica, corresponde a um comportamento (ação ou omissão) que o credor pode exigir do devedor, comportamento que se traduz em prestação de dar, fazer ou não fazer.

No âmbito do direito tributário, a obrigação se estrutura a partir dos mesmos fundamentos e possui o mesmo conceito. Nesse sentido, Luciano Amaro preleciona:

[...]a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimento) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária. (AMARO, 2014, p. 271)

Enquanto as obrigações em geral têm a lei como fonte que dá suporte ao seu surgimento mediante a manifestação de vontade das partes, a obrigação tributária, não apenas tem a lei como fonte, mas surge diretamente dela, sendo desnecessária a manifestação de vontade do obrigado. Como afirma Amaro (2014, p. 273), “A vontade manifestada na prática de certos atos (eleitos como fatos geradores da obrigação tributária) é abstraída”.

Portanto, a obrigação tributária tem natureza *ex lege*, ou seja, a vontade do sujeito é irrelevante para o seu surgimento e seu nascimento decorre diretamente na norma jurídica. Embora a fonte das obrigações civis, por exemplo, seja a lei, a diferença em relação às obrigações tributárias é que estas prescindem de manifestação de vontade do obrigado. Amaro (2014, p. 273) ensina que “[...]a fonte

das obrigações (civis, comerciais, trabalhistas etc.) é a lei, pois, obviamente não se cuida, no campo do direito, de obrigações simplesmente morais ou religiosas. Todas as obrigações jurídicas são, nesse sentido, legais”.

A Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional (CTN), trata da obrigação tributária em seu art. 113, nos termos abaixo:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Portanto, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. Será principal quando tiver por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e acessória quando tiver por objeto prestações positivas ou negativas previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Em relação à penalidade pecuniária, segundo a terminologia adotada pelo CTN, ela nasce a partir do descumprimento das obrigações acessórias e constitui espécie de obrigação principal ao lado dos tributos. Logo, embora a multa ou penalidade pecuniária seja sanção por ato ilícito, o art. 113 do CTN, ao afirmar o seu caráter de obrigação principal, equipara-as aos tributos, conferindo-lhe a mesma natureza.

Esta terminologia adotada pelo CTN gera críticas de parte da doutrina, que denuncia o rigor técnico dos enunciados, pois ao afirmar que tributo não constitui sanção por ato ilícito, o art. 3º do CTN estaria excluindo as penalidades pecuniárias do conceito de tributo, de modo que a elas não poderia ser conferida natureza própria de tributo.

A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, fato jurídico definido como hipótese abstrata de incidência tributária. Aqui percebe-se que, de fato, a manifestação de vontade ou o prévio conhecimento por parte do devedor são irrelevantes para o nascimento da obrigação. Como afirma Rocha (2007, p. 270), o fato gerador em sentido abstrato é o modelo, o tipo definido na lei como pressuposto para o surgimento da obrigação, enquanto o fato gerador em sentido concreto é o

evento concreto, ocorrido no meio social, localizado no tempo e no espaço, que gera, contra o sujeito passivo, a obrigação de pagar tributo.

O Código Tributário Nacional define fato gerador em seus art. 114 e 115, nos termos abaixo:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Portanto, a verificação concreta, no mundo dos fatos, da hipótese abstratamente definida em lei como fato jurídico relevante capaz de atrair a incidência tributária é a condição necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária principal. Vale dizer, o referido fato jurídico, no direito tributário, é conhecido como fato gerador. Alguns autores utilizam outras denominações como fato imponível, pressuposto de fato, pressuposto legal do tributo, situação de fato, fato tributário, fato tributável e hipótese de incidência.

A relação jurídica tributária, que tem por objeto uma obrigação tributária, é estabelecida entre seus elementos subjetivos, quais sejam, o sujeito ativo e o sujeito passivo. Importante pontuar que tanto o sujeito passivo quanto o fato gerador da obrigação principal só podem ser definidos por lei, mandamento contido no art. 97, inciso III, do CTN, que deve ser obedecido por todos os entes federados ao exercer sua competência tributária. Portanto, a definição do fato gerador da obrigação principal e do sujeito passivo deve ter sede legal, não possuindo força normativa os atos do poder executivo dos entes federados que invadam tal competência.

O sujeito ativo é o credor da referida obrigação, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento, conforme definido no artigo 119 do CTN.

Assim, o sujeito ativo é definido legalmente como o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória, e está situado no polo ativo da relação jurídica tributária. Neste sentido, Amaro (2014, p. 317) afirma que o sujeito ativo da obrigação principal é a pessoa titular do direito de cobrar o pagamento e o sujeito ativo da obrigação acessória é a pessoa legitimada para exigir o cumprimento de dever acessório formal, tendo em vista que a relação jurídica

tributária pode ter por objeto tanto o pagamento de uma quantia em dinheiro quanto alguma outra prestação natureza formal.

O sujeito passivo, por sua vez, é o devedor da obrigação tributária, é a pessoa física ou jurídica que pratica a hipótese de incidência prevista na lei tributária. O Código Tributário Nacional trata do sujeito passivo em seus art. 121 e 122, nos seguintes termos:

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.
 Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

O art. 121 define o sujeito passivo da obrigação principal como a pessoa que esteja obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo ser classificado em contribuinte ou responsável. O critério fundamental para distinguir contribuinte e responsável reside na expressão “relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador”, contida no inciso I, do art. 121, acima transcrito. Se o sujeito passivo possui relação pessoal e direta com o fato gerador, ele será contribuinte. Se não possuir, será responsável.

Contribuinte, relacionando-se pessoal e diretamente com o fato gerador, é a pessoa que promove o acontecimento concreto do fato jurídico tributário, que concretiza a hipótese, que realiza concretamente aquilo o que a lei define como hipótese de incidência do imposto: contribuinte é a pessoa que aufera a renda, que importa a mercadoria, que é proprietária do imóvel etc. Contribuinte é a pessoa que serve como referência pessoal do fato gerador. (ROCHA, 2007, p. 279).

Já o responsável, como se depreende da leitura do art. 121, inciso II, do CTN, acima transcrito, é definido por exclusão ao conceito de contribuinte, não estando, portanto, relacionado pessoal e diretamente ao fato gerador. Resumindo a questão, João Marcelo Rocha coloca:

Em resumo, podemos dizer que, quando a lei define que a pessoa devedora é aquela que fez acontecer o fato gerador, este sujeito passivo é chamado de contribuinte. Se, por outro lado, a lei define que a pessoa devedora é outra, que não aquela que fez promover o fato gerador, esse sujeito passivo recebe

a qualificação de responsável. É de se perceber que a identificação do responsável só pode ser feita a partir da identificação da figura do contribuinte, eis que a principal característica do responsável é justamente a de não ser contribuinte. Para que identifiquemos aquele, temos que identificar e isolar este. (ROCHA, 2007, p. 279 e 280)

Como mencionado anteriormente, a definição do sujeito passivo, seja contribuinte ou responsável, deve ser feita por lei, consoante determina o art. 97, inciso III, do CTN. A obrigação do responsável, conforme mandamento do art. 121, parágrafo único, inciso II, deve decorrer de disposição expressa de lei. Como se pode observar, o CTN, que tem força de Lei Complementar, reservou à lei ordinária a definição não apenas do sujeito passivo, mas também da obrigação a ser direcionada ao responsável. A leitura dos dispositivos indica a existência de uma garantia ao cidadão, a garantia de que seu patrimônio, seus negócios e suas manifestações de riqueza só poderão sofrer este tipo de constrição em virtude de lei em sentido estrito. Trata-se, portanto, de uma garantia à propriedade privada que se consubstancia mediante o princípio da reserva legal.

No entanto, tais dispositivos não impediriam que o legislador criasse uma obrigação e definisse como responsável alguém que não tivesse vínculo algum com o fato gerador, pois o que se depreende da leitura do art. 121, do CTN, é que o responsável, não sendo contribuinte, é aquele que não possui relação pessoal e direta com o fato gerador. Um mero exercício lógico interpretativo nos leva a concluir que praticamente qualquer pessoa poderia ser definida como responsável, bastaria que não possuísse relação pessoal e direta com o fato imponible e que a lei assim determinasse.

O legislador ordinário, ao elaborar as leis tributárias, em especial aquelas que designam terceiros como responsáveis pelas obrigações tributárias, deve observar certos limites. Assim, as normas que definem os casos de responsabilidade tributária não são livres para fixar no polo passivo da obrigação toda e qualquer pessoa, sendo obrigatória a observação de limites estabelecidos na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Embora o art. 121, do CTN, à primeira vista, dê a entender que a reserva de lei e a não qualificação como contribuinte sejam os únicos limites a serem cumpridos ao se definir um terceiro como responsável, o art. 128 do mesmo diploma vem melhor delinear o instituto ao estabelecer que o terceiro deve estar vinculado ao fato gerador da obrigação, nos seguintes termos:

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.

Logo, o art. 128, do CTN, cria um importante limite ao estabelecer que a lei pode atribuir responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros, mas somente àqueles que estejam vinculados ao fato gerador. Sobre o tema, Ricardo Alexandre afirma:

Apesar de o sujeito legalmente definido como responsável não possuir relação pessoal e direta com o fato gerador, não pode ser um estranho ao fato, devendo necessariamente possuir um vínculo com a situação tipificada na lei como fato gerador do tributo. A conclusão decorre não só de uma concepção de lógica, mas de disposição expressa constante no art. 128 do CTN. (ALEXANDRE, 2018, P. 360).

Luciano Amaro, por sua vez, trata do tema nos seguintes termos, chamando atenção ainda para a impossibilidade de se onerar financeiramente o terceiro responsável:

O Código Tributário Nacional (art. 121, parágrafo único, II) aparentemente autoriza que qualquer indivíduo (que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador) possa ser posto na condição de responsável, desde que isso se dê por lei expressa. Já o art. 128 diz que a lei pode eleger terceiro como responsável, se ele estiver vinculado ao fato gerador. Por aí já se vê que não se pode responsabilizar qualquer terceiro, ainda que por norma legal expressa. Porém, mais do que isso, deve-se dizer que também não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para isso ser possível, é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso. (AMARO, 2014, p. 337/338)

A vinculação ao fato gerador mencionada é indireta, tendo em vista que a vinculação direta ao fato impositivo é suficiente para caracterizar o sujeito passivo como contribuinte. Logo, ao responsável, definido por exclusão ao conceito de contribuinte, resta a vinculação indireta, conforme interpretação dos incisos I e II, do parágrafo único, do art. 121, do CTN.

A exigência de vinculação indireta ao fato impositivo limita sobremaneira o escopo dos indivíduos que podem vir a ser designados como responsáveis, evitando excessos e funcionando como garantia aos princípios do não confisco e da capacidade contributiva. Sobre o tema, Maria Rita Ferragut discorre brilhantemente:

Entendemos que o legislador ordinário é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não confisco. (FERRAGUT, 2020, P. 18, grifo nosso).

Como se pode notar, a autora vai além da restrição legal do art. 128, considerando como limitação não apenas a necessidade de vinculação indireta ao fato imponible, mas também a vinculação direta ou indireta ao sujeito que praticou o fato imponible. Essa consideração decorre de situações fáticas em que a lei atribuiu responsabilidade a terceiro não relacionado indiretamente a fato jurídico passado, mas relacionado direta ou indiretamente a sujeito que praticou o fato, como por exemplo o adquirente de imóvel e a sociedade incorporadora pelos créditos tributários anteriores à aquisição ou à incorporação, o pai pelos créditos tributários devidos pelo filho menor.

Para Ferragut (2020, p. 18/19), o legislador encontra-se subordinado a um limite para a escolha do responsável tributário, escolha que poderá recair sobre qualquer terceiro, desde que pertencente ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário, ou direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou.

Portanto, são esses os contornos fundamentais da obrigação tributária e de seus elementos subjetivos, especialmente em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária principal, na modalidade de responsável. As observações acima expostas são o ponto de partida que permite uma adequada compreensão das diversas modalidades de responsabilidade que envolvem a relação jurídica tributária, dentre as quais está a responsabilidade solidária estipulada pelo art. 124, inciso I, do CTN, objeto principal de estudo deste trabalho.

2.1 ELEMENTOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Ocorrido o fato jurídico tributário, nasce a obrigação tributária. Porém, para que a obrigação possa ser administrativa e judicialmente exigida pelo sujeito ativo, é necessário que ela se consubstancie no que se denomina de crédito tributário. O crédito tributário, portanto, comporta diversos elementos que informam as características fundamentais da obrigação: sua quantificação, o período, o prazo para pagamento e os sujeitos envolvidos.

Embora alguns autores considerem que o crédito já nasce junto com a obrigação e com a identificação de credor e devedor, não é esta a tese adotada pelo Código Tributário Nacional. Segundo a tese do CTN, o crédito tributário não nasce com a obrigação, ele decorre da obrigação e é constituído pelo lançamento.

É o que se depreende do artigo 139, que dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O artigo 142, por sua vez, afirma que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, o qual é um procedimento administrativo plenamente vinculado que se destina a: 1) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação; 2) determinar a matéria tributável; 3) calcular o montante do tributo devido; 4) identificar o sujeito passivo e 5) propor a aplicação de penalidade, se for o caso.

Logo, segundo a tese adotada pelo CTN, o crédito tributário passa a existir a partir do lançamento, assim entendido como um procedimento efetuado pela autoridade administrativa que se destina reconhecer e identificar a ocorrência do fato gerador e da obrigação tributária. Só pode ocorrer lançamento e constituição de crédito em face em uma obrigação preexistente.

Importante destacar ainda que há três modalidades de lançamento tributário: lançamento por declaração, lançamento por homologação e lançamento de ofício. Em que pese haver diferenças entre eles, em todos os casos a constituição definitiva do crédito tributário depende da atuação da autoridade administrativa tributária.

Nesse sentido, é importante analisar algumas peculiaridades e aspectos processuais inerentes à constituição do crédito, a fim de verificar o seu cumprimento por parte das autoridades fazendárias, especialmente nos casos em que responsáveis solidários são chamados a responder pelos créditos tributários lançados.

Uma vez verificada a ocorrência das hipóteses que autorizam a atribuição de sujeição passiva a responsáveis tributários, a autoridade fiscal descreverá

detalhadamente tal situação e de forma fundamentada incluirá o responsável no polo passivo da obrigação, ao lado do contribuinte. Portanto, no momento da constituição do crédito tributário, mediante lavratura do documento de lançamento, a autoridade já incluirá os responsáveis como potenciais devedores da obrigação.

Na esfera federal, o Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, traz alguns elementos fundamentais para compreendermos certas peculiaridades referentes à constituição do crédito tributário. O crédito tributário é constituído mediante a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, que são os documentos de lançamento expedidos pela autoridade tributária federal que formalizam a exigência do crédito, como se depreende do art. 9º, do citado decreto:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Os artigos 10 e 11, do mesmo dispositivo legal, em seus incisos I, afirmam categoricamente que tanto o auto de infração quanto a notificação de lançamento deverão, obrigatoriamente, conter a qualificação do autuado.

Na sequência, o Decreto 70.235/1972, em seu artigo 15, estabelece dois aspectos importantes: a) deve ser dada ciência ao sujeito passivo da exigência contida no auto de infração ou na notificação de lançamento, e b) o sujeito passivo autuado pode, em caso de irresignação, apresentar contestação ou manifestar sua discordância à autuação ou notificação fiscal mediante impugnação a ser apresentada no prazo de até 30(trinta) dias, contados da data em que foi formalmente intimado.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no **prazo de trinta dias**, contados da data em que for feita a intimação da exigência.(grifo nosso).

Em obediência aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, tanto o contribuinte quanto os responsáveis têm a possibilidade de impugnar o lançamento tributário na esfera administrativa, momento a partir do qual será instaurada a fase litigiosa do procedimento administrativo fiscal, conforme art. 14, do Decreto 70.235/1972.

Ademais, além das disposições gerais do Decreto, a Portaria RFB 1862, de 27 de dezembro de 2018, traz disposições específicas acerca da imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Receita Federal do Brasil.

2.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

No Direito Privado, em geral, a responsabilidade decorre da prática de ato ilícito, como se depreende da leitura do art. 927, caput, do Código Civil, segundo o qual aquele que, por ato ilícito, causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo. Os artigos 186 e 187 do mesmo diploma legal associam o ato ilícito à ação ou omissão voluntária, à culpa ou ao dolo, ao exercício de direitos que extrapolem seus limites e ao nexo causal entre a ação ou a omissão e o dano.

No Direito Tributário, a responsabilidade tributária, via de regra, não requer a prática de atos ilícitos. Como ensina Ferragut (2020, p. 13), a constituição da relação jurídica tributária entre o Estado-credor e o responsável é autorizada pela ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), não tipificado como fato jurídico tributário. Essa relação, no entanto, deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.

A criação das normas de responsabilidade tributária tem como objetivo principal favorecer a cobrança e a arrecadação de tributos. Por razões de conveniência e oportunidade, a lei elege um terceiro indiretamente vinculado ao fato jurídico tributário como responsável pelo pagamento do tributo, em caráter pessoal, solidário ou subsidiário.

Quanto às modalidades de responsabilidade tributária, a classificação doutrinária mais difundida enuncia dois tipos principais: responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência. Essa classificação leva em consideração principalmente o momento de atribuição da responsabilidade tributária: se no momento ou após o nascimento da obrigação tributária.

Nesse sentido, a responsabilidade por substituição ocorre quando a lei define terceiro como responsável já no momento de surgimento da obrigação. De modo diverso, quando, por lei, um terceiro é definido como responsável por obrigação previamente existente e vinculada a devedor anterior, temos a responsabilidade por transferência. Sobre isso, Luciano Amaro destaca:

[...]A diferença entre ambas estaria em que, na substituição, a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um substituto legal tributário. Diversamente, na transferência, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento[...]. (AMARO, 2014, p. 333)

A responsabilidade por substituição classicamente é dividida em: a) substituição para trás, regressiva ou antecedente e; b) substituição para frente, progressiva ou subsequente. A primeira é a situação em que pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores. A segunda é a situação em que as pessoas ocupantes das posições posteriores das cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributos, por aquelas que ocupam as posições anteriores. (ALEXANDRE 2018, p. 382 e 384).

Já responsabilidade por transferência se divide nas seguintes modalidades: a) responsabilidade por sucessão, b) responsabilidade por solidariedade e c) responsabilidade de terceiros. No entanto, como preleciona Alexandre (2018, p. 380), o CTN sistematiza a matéria de forma um pouco diferente, tratando da responsabilidade por solidariedade nas disposições relativas à obrigação tributária (art. 124), enquanto as responsabilidades “dos sucessores” (artigos 130 a 133), “de terceiros” (art. 134 e 135) e “por infrações” (artigos 136 a 138) são tratadas em tópico específico relativo ao tema responsabilidade.

De modo semelhante, Ferragut (2020, p. 35) classifica as normas de responsabilidade tributária em substituição, solidariedade, sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações.

A responsabilidade tributária por solidariedade prevista no art. 124, do CTN, será tratada em item específico, por constituir tema objeto deste trabalho. Quanto às demais espécies de responsabilidade por transferência, resumidamente, como preleciona Amaro (2014, p. 346), é importante notar que a responsabilidade por sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva, com o sucessor passando a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão; a responsabilidade de terceiros, delineada no art. 134 do CTN, trata das ações ou omissões de pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros,

inventariantes, síndicos, comissários, serventuários e sócios que tem o condão de posicioná-los no polo passivo de obrigação tributária antes associada ao devedor original.

2.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SOLIDARIEDADE.

A solidariedade ocorre quando há mais de um devedor ou mais de um credor para uma obrigação. A solidariedade ativa ocorre quando há mais de um sujeito no polo ativo da relação obrigacional, a passiva quando há mais de um sujeito no polo passivo.

O instituto jurídico da solidariedade passiva, tanto no direito civil quanto no tributário, indica a forma segundo a qual a obrigação é atribuída àqueles que se encontram no polo passivo e também o modo como ela pode ser cobrada pelo sujeito ativo. Em outras palavras, a solidariedade passiva significa que cada um dos devedores deverá responder pela integralidade da dívida, podendo o sujeito ativo cobrá-la integralmente de qualquer um deles.

Enquanto no direito privado a solidariedade pode decorrer da lei ou de convenção das partes, no direito tributário ela decorrerá necessariamente de lei. A responsabilidade tributária solidária prevista no art. 124, do CTN, ocorre quando uma pluralidade de devedores ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária, podendo todos eles serem acionados pelo sujeito ativo a fim de adimplirem a obrigação.

Segundo Amaro (2014, p. 340), a solidariedade passiva ocorre nas situações em que duas ou mais pessoas se apresentam no polo passivo da obrigação tributária. Nestes casos, cada uma das pessoas fica obrigada pela dívida tributária inteira, dando ao sujeito ativo o direito de exigir o cumprimento da obrigação de qualquer um dos devedores solidários ou de todos, até que o valor total da obrigação esteja integralmente realizado.

O art. 124, do CTN, em seu inciso I, trata de hipótese fática de responsabilidade solidária e, em seu inciso II, prevê ainda a possibilidade de criação de outras hipóteses de solidariedade por lei:

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 inciso I, do art. 124, estatui que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Trata-se de hipótese de solidariedade passiva tributária prevista diretamente na lei de normas gerais, logo pode alcançar situações e fatos jurídicos relativos a qualquer tributo previsto no ordenamento jurídico, nas esferas federal, estadual e municipal. Dado o grande alcance que o instituto pode ter, é fundamental compreender sua natureza e o significado de cada termo ou expressão contida no enunciado do inciso, a fim de se verificar o real objetivo da norma e determinar sua abrangência.

Nesse diapasão, o primeiro passo é entender o que seria o “interesse comum” mencionado na redação do inciso I. Dada uma relação jurídica, consideram-se comuns os interesses dos sujeitos que compartilham os mesmos direitos ou deveres, ou seja, dos sujeitos que se encontram no mesmo polo. Se duas pessoas, em condomínio, adquirem um bem, elas têm interesse comum naquele negócio jurídico, compartilhando os deveres e os direitos decorrentes da relação jurídica negocial. Para uma melhor compreensão, vejamos a cristalina lição de Maria Rita Ferragut. A autora destaca:

Há **interesse comum** quando os direitos e deveres forem compartilhados entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto da situação. Nesse sentido, é previsto que todos os devedores compartilhem a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (principal ou acessória, nos termos do art. 113 do CTN), de forma que o interesse decorra de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse. Com isso, a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. (FERRAGUT, 2020, p. 53, grifo nosso).

Já a “situação que constitui o fato gerador” é a situação concreta, ocorrida no mundo real, que, segundo previsto na lei tributária, tem o condão de fazer nascer a obrigação tributária; é a situação a partir da qual se configura o fato jurídico tributário, dando origem à obrigação tributária.

Assim, a situação que constitui o fato gerador, leciona Ferragut (2020, p. 54), “é a situação que aponta para a relação jurídica originária do fato tributário, ou seja, a

relação jurídica privada da qual o legislador contempla o fato que interessa ao direito tributário (ato ou negócio jurídico)". Essa relação será uma situação jurídica, quando a tributação derive diretamente desta própria situação (ex.: propriedade), ou uma relação privada subjacente ao fato (ex.: contrato de compra e venda), nos casos em que a lei prevê a ocorrência de uma situação de fato para desencadear a incidência tributária (ex.: ganho de capital). (NEDER, 2019, p. 175 apud FERRAGUT, 2020, p. 54).

Logo, a "situação que constitua o fato gerador" é compreendida como aquela situação fática a qual a norma atribui consequências jurídicas, ou seja, é o fato jurídico que a lei tributária define como necessário e suficiente para que ocorra o surgimento da obrigação tributária. É o faturamento, a receita, o lucro decorrente da atividade econômica, da celebração de um contrato de vendas; é o ganho de capital decorrente da venda de um imóvel; o pagamento dos salários dos empregados, dentre outros.

O "interesse comum" se verifica em relação às pessoas que atuam de forma conjunta compartilhando direitos e deveres decorrentes de suas ações, o que constitui, portanto, interesse jurídico. Logo, se um sócio de fato, ainda que oculto, atua diretamente na gestão da sociedade, definindo ações e estratégias, ele tem interesse jurídico nas ações e no funcionamento da sociedade. Deste modo, em relação aos exemplos mencionados no parágrafo anterior, o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador" se verifica quando os sócios ocultos gerenciam a sociedade, agindo com poderes de decidir que contratos celebrar, que imóveis vender, que pessoas contratar e quanto e quando pagar seus salários, dentre outros. Portanto, este é o aspecto principal para caracterizar o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador", previsto no Art. 124, inciso I.

Já o cometimento de ato ilícito, por si só, não é suficiente para atrair a responsabilidade tributária estatuída no art. 124, inciso I. Este dispositivo não pode ser fundamento para atrair certas pessoas ao polo passivo da obrigação pelo simples fato de terem cometido algum ato ilícito. Assim, por exemplo, quem apenas concorreu para lesar o fisco, porém sem ter participado da situação que constitua o fato gerador, não pode ser responsabilizado de acordo com o art. 124, inciso I. Nesse sentido, a lição de Maria Rita Ferragut:

...entendemos que a solidariedade com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN somente pode ser atribuída àqueles sujeitos que tenham interesse

jurídico no fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência (auferir renda, prestar serviços, obter receita).

...se a solidariedade tributária não se presume, decorre sempre de lei, e o ilícito não foi contemplado pelo legislador no enunciado do art. 124, I – que a restringiu às hipóteses de interesse comum no fato jurídico tributário – não é o intérprete que poderá ampliá-la de modo a alcançar realidades não contempladas pela lei. O art. 124, I, do CTN não é salvaguarda para fundamentar toda e qualquer intenção de responsabilizar solidariamente terceiros. (FERRAGUT, 2020, p. 56).

Importante destacar que interesse comum não se confunde com interesse econômico. Nas palavras de Ferragut (2020, p. 54), “não há interesse jurídico quando os sujeitos compartilham somente outros fatos decorrentes da riqueza manifestada pelo fato típico (interesse econômico), o que não autoriza que se equipare interesse comum ao econômico”. Portanto, se o sujeito apenas usufrui da riqueza manifestada pelo fato típico, porém sem compartilhar a situação que constituiu o fato gerador, há apenas interesse econômico sem ter havido interesse comum, o que desautoriza a responsabilização solidária desse sujeito com base no inciso I do art. 124.

A solidariedade tributária passiva aqui prevista tem seus efeitos delimitados pelo próprio CTN em seu art. 125. A lei geral de normas tributárias, embora possibilite que disposição de lei ordinária trate o tema de forma diversa, estabelece os seguintes efeitos para a solidariedade:

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.

Como já mencionado, na solidariedade cada devedor responde pela totalidade da dívida, podendo o credor demandar cada um dos devedores isoladamente pelo montante total da obrigação. Entretanto, conforme previsto no inciso I, do artigo 125, acima descrito, o valor parcial pago ou o adimplemento total efetuado por qualquer um dos devedores reduz o montante total da obrigação ou extingue a obrigação, beneficiando todos os devedores. Da mesma forma, a isenção ou remissão do crédito exonera todos os devedores, exceto se outorgada pessoalmente a um deles, assim como a interrupção da prescrição, a favor ou contra ou dos devedores, favorece ou prejudica aos demais.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ARRANJOS DE INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS: DO LÍCITO AO ILÍCITO.

Os atos e negócios da vida civil e empresarial têm consequências que se espalham pelos mais diversos ramos do direito. A prática de um negócio jurídico, a celebração de um contrato, a venda de um produto ou a prestação de um serviço geram direitos e deveres das mais diferentes espécies. Assim, as pessoas tendem a organizar suas ações e suas atividades com o objetivo de obter maior retorno e reduzir o impacto das obrigações contraídas. Na esfera tributária não é diferente.

3.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – CONCEITO E FUNDAMENTOS.

Como as despesas tributárias consomem fatia considerável do orçamento das empresas e das famílias, as pessoas físicas e jurídicas podem recorrer a determinadas formas de organização, planejando suas atividades com o intuito de reduzir o impacto econômico e financeiro dos tributos. A maior ou menor propensão dos agentes econômicos buscarem este tipo de planejamento está relacionada a fatores como o peso real da carga tributária, a complexidade do sistema tributário e a competitividade do setor de mercado, no caso das pessoas jurídicas.

Portanto, neste tipo de planejamento, denominado planejamento tributário, são analisadas as possíveis formas de desenvolvimento de atividades civis e econômicas e, a partir disto, escolhe-se aquela que cause a menor incidência tributária, trazendo menos ônus ao sujeito. Vejamos a lição de Hugo de Brito Machado:

Planejamento tributário é a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão planejamento tributário pode designar essa atividade e pode também designar o resultado da mesma. O planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito, conforme seja considerada normal ou abusiva a forma jurídica escolhida para a atividade. O tema é excessivamente complexo, pois envolve a liberdade do cidadão de escolher para as suas atividades as formas jurídicas previstas no ordenamento e a questão de saber até onde essa liberdade pode ser admitida sem ingresso no campo da ilicitude. No combate à prática do planejamento tributário as autoridades fazendárias defendem a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que sejam praticados com o propósito de evitar ou reduzir o ônus tributário. (MACHADO, 2014, p. 78, grifo nosso).

Como se extrai da passagem acima, embora a legislação brasileira permita que os sujeitos passivos se utilizem de técnicas de planejamento tributário, os limites previstos na legislação devem ser obedecidos, não dispondo os agentes de liberdade absoluta para definir os arranjos que melhor satisfaçam seus interesses. O planejamento tributário não pode ser ilícito.

Segundo Diniz (1998, p. 750), “ilícito é o que é contrário à lei, à moral e aos bons costumes; é o que é vedado, defeso ou proibido por lei; é o ato praticado em desacordo com a ordem jurídica, a ponto de violar direito subjetivo individual”.

Logo, o planejamento tributário pode ser caracterizado como legal ou abusivo. A questão principal reside em identificar se há abuso das formas jurídicas, situação em que o planejamento extrapola os limites legais, ponto a partir do qual o sujeito passivo não dispõe de liberdade para definir os contornos de sua atividade.

Nestes casos, quando o planejamento tributário extrapola os limites e se caracteriza pela prática de um ilícito, ele pode ser desconsiderado pela autoridade tributária. Segundo Hugo de Brito Machado, o Fisco tem desconsiderado diversos atos e negócios jurídicos por entender terem sido praticados com abuso de direito, o que tem sido ratificado pelos tribunais judiciais. (MACHADO, 2014, p. 130). O autor menciona que isso ocorre mesmo sem a utilização do art. 116, parágrafo único, do CTN, que veicula a denominada norma geral antielisão.

A referida norma foi inserida no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar 104/2001, com o objetivo de criar um “instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma e de direito”, conforme está descrito na exposição de motivos do então projeto de lei enviado ao Congresso Nacional pelo Presidente da República.

Segundo a norma geral antielisão, art. 116, parágrafo único, CTN, “a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”. A inclusão da norma antielisão no CTN demonstra o interesse da Administração Tributária em criar mecanismos para combater o planejamento tributário abusivo, em que pese a lei ordinária regulamentadora ainda não ter sido publicada.

Embora haja uma certa celeuma doutrinária quanto a sua constitucionalidade, inclusive sendo objeto da ADI 2.446/DF (ação cujo julgamento ainda não foi finalizado), e quanto à possibilidade de sua utilização por parte das autoridades

administrativas tributárias, tendo em vista a ausência de lei ordinária regulamentadora, a norma geral antielisão fortalece a ideia do limite entre o planejamento tributário lícito e o ilícito, situando como marco divisório a finalidade de dissimular.

Assim, a fronteira entre o planejamento lícito e o ilícito é delimitada pelo abuso de direito, pela dissimulação da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Uma situação em que se verifica a ilicitude das ações perpetradas, extrapolando completamente o planejamento lícito e de boa fé e adentrando ao campo da ilicitude e da fraude, é aquela em que são inseridas pessoas com o fim de blindar e impedir que os reais beneficiários da atividade econômica sejam onerados total ou parcialmente pela obrigação de pagar tributos.

3.2. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE “LARANJAS E TESTAS DE FERRO”.

Visando evitar, dificultar ou mesmo impedir a exigência do cumprimento e o efetivo adimplemento de obrigação em que figure no polo passivo, alguns sujeitos utilizam práticas ilegais que desvirtuam os elementos que compõem a natureza dos negócios. Tais práticas podem envolver a modificação de documentos e produtos com o fim de alterar o objeto da avença, a prática de atos ou negócios com a utilização de empresas de fachada e a utilização de laranjas ou testas de ferro como camada de blindagem.

Aqui, especificamente, trataremos desta última hipótese com foco nas repercussões tributárias: a interposição de pessoas, ou seja, a utilização de laranjas e/ou testas de ferro com o fim de esconder os reais sujeitos participantes dos negócios, os quais permanecem nas sombras evitando a responsabilização pelas obrigações tributárias decorrentes dos atos e negócios praticados. Assim, os sujeitos auferem todas as vantagens e direitos decorrentes da relação jurídica, porém se eximem das responsabilidades pelas obrigações tributárias contraídas.

Uma característica comumente verificada nos casos de interposição de pessoas é que a pessoa interposta, laranja ou testa de ferro, costuma ser alguém de condição econômica precária que “empresta o nome” para um conhecido, normalmente uma pessoa mais abastada que pretende explorar a atividade econômica, mas já planeja se eximir parcial ou totalmente das obrigações decorrentes

da atividade. Para isto, este real explorador e beneficiário da atividade econômica agencia alguém mais humilde e o convence a “emprestar o nome” sob a promessa de receber alguma recompensa financeira.

Deste modo, a utilização de laranjas e testas de ferro ou mesmo de empresas para salvaguardar das obrigações os reais beneficiários é denominada pela doutrina de interposição fraudulenta, podendo ocorrer nas esferas civil, comercial ou industrial.

A interposição fraudulenta também ocorre no comércio exterior com a ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou vendedor de uma mercadoria importada, ou do responsável pela operação. O intuito é sonegar os tributos aduaneiros, além de se eximir das pesadas penalidades previstas na legislação para os casos de importação proibida e de fraudes à legislação aduaneira. Segundo Daniel Neto (2016, p. 70), “dentre as infrações particulares ao domínio tributário e aduaneiro, ganha relevo na jurisdição administrativa federal a utilização de terceiros para ocultar o real adquirente de mercadorias importadas, a chamada interposição fraudulenta de terceiros”. Tal infração está prevista no art. 23, V, do Decreto Lei 1.455/1976, abaixo transcrito:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a **interposição fraudulenta de terceiros**.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)(grifo nosso)

Pelo exposto, a interposição fraudulenta de pessoas pode ser caracterizada como uma espécie de simulação e precisa ser analisada a partir das disposições do art. 167 do Código Civil, ocasião em que vem à baila a celeuma que trata da necessidade de observância pelo Direito Público, aqui em particular do Direito Tributário, dos institutos de Direito Privado.

As relações entre esses dois ramos do Direito, por assim dizer, podem variar de acordo com a maior ou menor subordinação do Direito Público aos conceitos do Direito Privado. Assim, o Direito Público “comportaria, no plano teórico, a recepção expressa dos conceitos de direito privado, a recepção implícita, uma alteração implícita de conceitos do direito privado e, por fim, uma aplicação analógica das normas de direito privado”. (COSTA, 1984, p. 222 apud DANIEL NETO, 2016, p. 72).

O Código Tributário Nacional, ao tratar da relação entre os conceitos de Direito Privado e o Direito Tributário, dispõe em seu art. 109 que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de

seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários” (BRASIL, 1966).

Os princípios de direito privado, portanto, não tem o condão de definir ou estabelecer efeitos tributários, mas tão somente de definir o conteúdo e o alcance dos seus institutos. Como a lei tributária não define ou explicita todos os atos da vida civil, mas se ocupa apenas em definir quais destes atos se consubstanciam em hipóteses de incidência, o intérprete da lei tributária deverá buscar na lei civil a definição dos referidos atos.

Daniel Neto (2016, p. 73-74) argumenta que a Constituição optou por delimitar expressamente a competência em matéria tributária, dando previsibilidade e segurança ao subsistema constitucional tributário. Argumenta ainda, mencionando os art. 114 e 116 do CTN, que ao incluir determinado ato ou negócio jurídico no antecedente de uma norma tributária abstrata e geral, o legislador não abarca a totalidade do fenômeno (...). Há, pois, uma necessidade intrínseca ao Direito que tais fatos tenham alguma determinação prática anterior à sua utilização nas hipóteses de incidência. E conclui afirmando:

Resta claro, portanto, a necessidade de observância, via de regra, dos conceitos de Direito Privado na interpretação das hipóteses de incidência tributária, havendo uma clara primazia destes na definição, conteúdo e alcance das hipóteses de incidência e dos fatos geradores tanto no âmbito tributário, quanto ao aduaneiro, salvo nas exceções previstas expressamente por lei. (DANIEL NETO, 2016, p. 75).

Portanto, como a lei tributária abstrata e geral apenas inclui determinado ato ou negócio jurídico em seu antecedente, ela não abarca a totalidade do fenômeno, não define nem conceitua os atos e os negócios que especifica. Tais conceitos e definições serão encontrados no Direito Civil, que servirá como fonte para interpretar as hipóteses de incidência tributária.

Compreendida a celeuma quanto à utilização dos conceitos de Direito Privado pelo Direito Tributário, passamos a tratar da simulação como defeito dos negócios jurídicos.

O estudo histórico da simulação no direito brasileiro passa pelas seguintes teorias: 1) voluntarista, teoria segundo a qual o negócio jurídico é a composição da vontade e da declaração de vontade, prevalecendo a vontade nos casos que haja descompasso entre vontade e declaração. Aqui, a simulação seria a divergência intencional entre a vontade e a declaração, com o intuito de enganar terceiros; 2)

declarativista, teoria em que prevalece a declaração sobre a vontade e a simulação ocorre quando há duas declarações de vontade, uma entre as partes e outra perante terceiros; 3) causalista, teoria em que a simulação se caracteriza pelos efeitos pretendidos pelos agentes ao realizar o negócio jurídico.

Daniel Neto (2016, p. 76) afirma que o Código Civil de 1916 consagrava a simulação como causa de anulabilidade do negócio e foi essencial para a prevalência na doutrina brasileira da teoria voluntarista de simulação. O Código Civil de 2002, por sua vez, trouxe a simulação como uma causa de nulidade do negócio jurídico, praticamente eliminando a relevância da intenção e passando a considerar a existência de elementos objetivos para a qualificação da simulação, conforme se verifica no art. 167 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Como se pode observar, com o Código Civil de 2002, o dado objetivo se sobrepõe à vontade maliciosa e o foco de análise passa a ser a causa e não propriamente o vício de vontade. A partir de então, o relevante não é mais descompasso entre a vontade e a declaração, mas sim entre o resultado econômico simulado obtido mediante a simulação e o resultado que seria obtido em condições normais. (FERRAZ JR, 2013, p. 222 apud DANIEL NETO, 2016, p. 77).

A simulação tem assim um caráter que pode ser verificado objetivamente mediante a comparação entre o resultado econômico do negócio em condições normais e o resultado obtido mediante o uso inadequado de artifícios e meios simulatórios. Daniel Neto conclui afirmando que

...a simulação é realizada através de um conluio das partes negociantes para realizar dolosamente um negócio cuja forma seja utilizada para ocultar substância inexistente ou absolutamente incompatível com a causa típica da forma praticada, com o objetivo de prejudicar terceiros, através da aposição de elementos falsos nas declarações negociais. (DANIEL NETO, 2016, p. 78).

Uma vez definida e caracterizada a simulação, com a ocultação dos reais beneficiários, fica claro, portanto, que a interposição fraudulenta de pessoas é espécie de negócio simulado. Se laranjas ou testas de ferro são deliberadas e propositalmente

utilizados com o intuito de esconder os verdadeiros sujeitos dos negócios jurídicos, é evidente o caráter doloso de iludir, seja a parte com quem se celebre o negócio ou terceiros interessados como a Fazenda Pública e os demais órgãos estatais.

É importante destacar que nem sempre a interposição de pessoas se qualifica como fraude ou simulação. Ferrara (1999, p. 287, apud DANIEL NETO, 2016, p. 79) adverte que nem toda interposição de pessoas pode ser caracterizada como simulação, uma vez que há pessoas interpostas que atuam lícitamente nas negociações. O autor explica que a intromissão de um terceiro nas relações contratuais alheias pode assumir forma jurídica diversa, o que impõe a distinção entre interpostas pessoas reais e interpostas pessoas simuladas:

(...)Quando a pessoa interposta recebe poderes para negociar com o terceiro e depois repassar o objeto adquirida à pessoa oculta, nada mais há do que a adoção de formas típicas de negociação, de resto seculares. Haverá, aí sim, simulação, quando não houver qualquer avença jurídica típica entre o ocultante e o ocultado (...). Como frisa Ferrara, a interposta pessoa simulada é inativa, passiva, sem vontade, não fazendo mais do que emprestar o seu nome – *nomem commodat*. (DANIEL NETO, 2016, p. 79).

Portanto, feita a pertinente advertência, dada a importância de delimitar nosso objeto de estudo, convém salientar e reafirmar que o objetivo proposto neste trabalho está relacionado à interposição de pessoas simuladas (pessoas ocultantes), as quais são propositalmente empregadas como obstáculo à identificação das pessoas ocultadas, lesando terceiros, especialmente a Fazenda Pública no que tange às obrigações tributárias nas quais figuram como sujeito ativo.

As pessoas interpostas, laranjas e/ou testas de ferro, constam nos atos formais como os sócios de direito, são cuidadosamente inseridos nos documentos constitutivos, assinam contratos sociais, estatutos, contratos celebrados com fornecedores e com clientes, atos de contratação e demissão de pessoal etc. No entanto, eles assinam estes atos por ordem dos sócios ocultos, que ficam na penumbra ditando as regras, administrando efetivamente os negócios, decidindo que contratos celebrar e quais pessoas contratar. Eles são verdadeiros sujeitos à frente dos negócios, são os reais beneficiários do produto econômico obtido pela atividade empresarial.

As pessoas interpostas apenas cumprem ordens, têm a função de emprestar o nome e assinar documentos quando lhe é requisitado, normalmente não entendem e nem sabem o que estão assinando. Quando desconfiam de alguma ilegalidade do

arranjo, costumam fechar os olhos e ignorar, pois querem manter a compensação financeira que recebem dos sócios ocultos.

Como as ações de cobrança de tributos, sejam na esfera administrativa ou na esfera judicial, são direcionadas às empresas na pessoa dos sócios de direito, os sócios ocultos jamais seriam alcançados. A camada formada pelas interpostas pessoas tem o efeito de blindar os sócios ocultos, pois apenas os sócios de direito (laranjas) poderão ser eventualmente chamados a compor uma ação de cobrança dos créditos tributários devidos pela pessoa jurídica.

Cientes da blindagem, os sócios ocultos negligenciam as obrigações tributárias da empresa, acumulando vultosas quantias de créditos tributários, lesando a Fazenda Pública e aumentando seus lucros de forma ilícita. Diante desta situação de flagrante ilicitude, a Fazenda Pública utiliza os mecanismos legais disponíveis na legislação para responsabilizar os sujeitos ocultos pelas obrigações tributárias.

Nesta situação, mediante a aplicação do disposto no art. 124, inciso I, do CTN, os verdadeiros sujeitos dos negócios jurídicos podem e devem ser chamados a integrar o polo passivo das obrigações tributárias. Eles têm interesse pessoal e direto nas situações que constituem os fatos geradores dos tributos, tendo em vista serem os reais beneficiários de direitos e detentores de obrigações decorrentes da atividade econômica.

Entretanto, ainda que constitua um importante instrumento para conferir efetividade às normas tributárias e coibir abusos e fraudes tributárias, é imprescindível uma análise do instituto à luz do ordenamento jurídico brasileiro, considerando os princípios constitucionais pertinentes e aspectos essenciais à atuação fiscal dos beneficiários dos arranjos de interposição de pessoas.

4 A AUTUAÇÃO FISCAL DOS BENEFICIÁRIOS DA INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS

Como já mencionado, mediante o uso do instituto previsto no art. 124, inciso I, é possível responsabilizar solidariamente, na esfera tributária, os reais beneficiários dos esquemas de interposição fraudulenta de pessoas, o que constitui uma espécie de garantia do crédito tributário em si e do direito de a Fazenda Pública buscar a sua satisfação.

4.1 ASPECTOS GERAIS.

De acordo com o Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, este procedimento culmina na autuação fiscal, com expedição e lavratura do documento de lançamento. Durante este procedimento, a autoridade fiscal tem a incumbência de identificar a existência de interposição de pessoas, desvendar os arranjos desenhados e implementados pelo sujeito passivo, associando-os ao fato gerador dos tributos não declarados e/ou inadimplidos e, sobretudo, identificar corretamente todos os elementos subjetivos envolvidos e sua participação e papel dentro do arranjo.

Diante disto, de posse de todas estas informações e elementos de prova, será possível avaliar se a situação concreta sob análise se enquadra na hipótese de responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN. Assim, as pessoas ocultas, ou seja, os reais beneficiários e verdadeiros interessados que se escondem por trás das interpostas pessoas, laranjas e testas de ferro, serão chamadas a responder pelos créditos tributários na condição de responsáveis solidários.

Ao utilizar as esferas administrativa ou judicial para cobrar os créditos tributários a que tem direito, a Fazenda Pública, sob fundamento do art. 124, inciso I, do CTN, pode direcionar as ações àqueles que efetivamente tiveram interesse comum nas situações que constituíram fato gerador dos tributos, beneficiando-se economicamente pelo não cumprimento das obrigações tributárias. Deste modo, evita-se que a cobrança se volte apenas às pessoas interpostas, as quais na maior parte das vezes não tem recursos nem patrimônio que possam garantir a cobrança administrativa ou a execução fiscal.

Diante disto, é importante analisar se a utilização do instituto previsto no art. 124, inciso I, do CTN, e seus aspectos processuais adjacentes estão observando os limites que lhe são próprios e os princípios jurídicos pertinentes.

4.2 LIMITES IMPOSTOS À FAZENDA PÚBLICA PELO ARTIGO 124, INCISO I.

Como já mencionado em tópico próprio, a redação do art. 124, inciso I, encerra vários contornos e limitações ao instituto da responsabilidade solidária nele previsto. Assim, a autoridade tributária deve se ater aos referidos limites sob o risco de extrapolar o que a lei permite, impondo ao sujeito passivo exação indevida. Como as hipóteses de responsabilidade tributária devem estar previstas em lei, qualquer atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 124, inciso I, que não atenda perfeitamente aos requisitos que o próprio inciso enumera, extrapolará e, em última análise, até “criará” modalidade de responsabilidade solidária não prevista em lei. Ademais, tendo em vista que a Constituição Federal exige que lei complementar trate da matéria, não obedecer aos contornos próprios do art. 124, inciso I, do CTN, que tem força de lei complementar, atribuindo responsabilidade tributária além do que foi definido no instituto, significa ofender à própria Constituição.

Embora já detalhado no capítulo 2 do presente trabalho, é importante rememorar que ao definir que o “interesse comum na situação que constitui o fato gerador” é a condição para a responsabilização tributária, o legislador delimita o alcance do instituto. Em estreita síntese, dada uma relação jurídica, têm interesse comum aqueles que se posicionam no mesmo polo e, por isso, compartilham direitos e deveres referentes a uma situação que dá origem ao fato jurídico tributário.

O interesse comum ocorre com a participação ativa, com a prática de atos que objetivem a realização da situação que constitua o fato gerador, trazendo o usufruto de direitos e o nascimento de obrigações. Assim, a assinatura de um contrato de prestação de serviços por sociedade empresária cujo quadro societário seja composto por laranjas, mas que se verifique que os sócios de fato atuam nos bastidores administrando efetivamente a sociedade e agindo para que o contrato seja assinado, caracteriza o interesse comum destes sócios ocultos na concretização do negócio.

O faturamento advindo deste contrato constitui fato gerador de tributos. Portanto, a atuação dos sócios ocultos na administração efetiva da sociedade em

busca de clientes e, conseqüentemente, de faturamento, caracteriza o interesse comum na situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação tributária, conforme preconiza o art. 124, inciso I, do CTN.

Decorrencia lógica desta premissa, é a constatação de que o mero usufruto econômico de situação que constitua fraude tributária não habilita o tipo de responsabilidade sobre o qual aqui discorremos. Locupletar-se financeiramente como consequência de um esquema de interposição fraudulenta de pessoas não é suficiente para ser responsabilizado solidariamente nos moldes do art. 124, inciso I.

Como exemplo, temos o sócio oculto ou terceira pessoa que se beneficia pelo produto financeiro decorrente da atividade empresarial de sociedade cujo quadro societário é composto por laranjas. Este sócio, no entanto, não pratica atos de administração, não age “nas sombras” para que a sociedade exerça seu objeto social, ele apenas se beneficia economicamente, seja por relação de parentesco com o sócio oculto que efetivamente administra ou por ter em algum momento injetado recursos na sociedade.

Neste caso, não se configura o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, razão pela qual o art. 124, inciso I, CTN, não pode fundamentar a solidariedade tributária. Entretanto, é importante pontuar que o referido sócio ou terceiro poderá ser alcançado por alguma das demais modalidades de responsabilidade tributária previstas no CTN, caso se verifiquem todos os requisitos à sua consubstanciação.

O instituto também não pode ser utilizado para situar no polo passivo da obrigação pessoas que cometeram ato ilícito, porém sem a caracterização do interesse comum. Reproduzo novamente excerto de Maria Rita Ferragut:

...se a solidariedade tributária não se presume, decorre sempre de lei, e o ilícito não foi contemplado pelo legislador no enunciado do art. 124, I – que a restringiu às hipóteses de interesse comum no fato jurídico tributário – não é o intérprete que poderá ampliá-la de modo a alcançar realidades não contempladas pela lei. O art. 124, I, do CTN não é salvaguarda para fundamentar toda e qualquer intenção de responsabilizar solidariamente terceiros. (FERRAGUT, 2020, p. 56, grifo nosso).

Portanto, o intérprete e aplicador do Direito Tributário, notadamente as autoridades tributárias dos entes federativos, deve ficar atento aos contornos e limitações contidas no texto do próprio art. 124, inciso I, CTN. A ampliação de seu alcance configura não apenas ofensa ao próprio instituto, mas também à própria

Constituição Federal que atribuiu à lei a prerrogativa de delimitar os casos de responsabilidade tributária, bem como aos princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica.

4.3 MOTIVAÇÃO DO ATO DE RESPONSABILIZAÇÃO.

No Estado democrático de direito, a motivação dos atos administrativos e judiciais constitui verdadeira garantia do cidadão, meio mediante o qual poderá identificar e verificar os fundamentos de uma decisão ou de um ato que atinge sua esfera particular de direitos e obrigações.

A Constituição Federal em seu art. 93, inciso IX, trata da obrigatoriedade de fundamentação das decisões judiciais. Na esfera administrativa, a Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo federal, em diversos dispositivos, trata da motivação dos atos administrativos, em especial os artigos 2º e 50.

O Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, que versa sobre o processo administrativo fiscal, ao exigir, em art. 10, incisos III e IV, que o auto de infração contenha obrigatoriamente a descrição do fato e a disposição legal infringida, está indiretamente também exigindo a motivação do lançamento tributário. Vale lembrar que o ato administrativo de lançamento de ofício de tributo e de multa tributária ocorre mediante um ato administrativo formal, que pode ser um auto de infração ou uma notificação de lançamento, conforme dispõe o art. 9º, do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972.

Portanto, ao lavrar o Auto de infração, o Auditor-Fiscal, autoridade tributária a quem a lei atribuiu a competência legal privativa do lançamento tributário, deve motivar o ato, não apenas constatar o motivo, assim entendido como os pressupostos de direito e de fato da ocorrência da situação que constitui o fato jurídico tributário, mas também expor, relatar e exteriorizar formalmente todos os pressupostos de fato e de direito que fundamentam a exigência tributária contida no documento de lançamento.

Logo, o auto de Infração que situa pessoa no polo passivo da obrigação tributária com base no art. 124, inciso I, do CTN, deve expor todos os pressupostos necessários à caracterização de tal responsabilidade, não sendo suficiente a mera

citação do dispositivo legal nem descrições superficiais que não demonstrem o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação.

A simples afirmação sem a preexistência de uma regular investigação procedida pela autoridade administrativa tributária, com o consequente detalhamento dos indícios e elementos levantados, dificulta ou impede a compreensão dos fundamentos que motivaram a sujeição passiva solidária, interferindo diretamente na definição, por parte do sujeito passivo solidário, de sua defesa e argumentação. Se o auto de infração não apresenta a devida motivação, com a enumeração dos indícios ou elementos que fundamentam a sujeição passiva solidária, tem-se uma ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Ademais, a falta de motivação pode importar inclusive na nulidade do ato administrativo.

4.4 CIÊNCIA DO ATO DE RESPONSABILIZAÇÃO E AMPLA DEFESA.

Uma vez lavrado o documento de lançamento pela autoridade fiscal tributária competente, contendo todos os elementos que lhe são próprios tanto em relação à ocorrência do fato jurídico tributário que dá azo ao nascimento da obrigação tributária quanto em relação aos fatos jurídicos que caracterizam a sujeição passiva solidária, a Fazenda Pública deve dar ciência do ato a todos os interessados envolvidos. Não basta dar ciência do auto de infração à pessoa jurídica autuada, é necessário também cientificar os sujeitos passivos solidários.

Se a autuação fiscal aponta a pessoa jurídica como contribuinte e os sócios ocultos como responsáveis solidários nos moldes do art. 124, inciso I, do CTN, todos devem ser cientificados do auto de infração. Em âmbito federal, a ciência deve seguir os moldes previstos pelo Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, em seu art. 23:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão administrativo do Ministério da Economia responsável pela análise em última instância das autuações fiscais promovidas pela Receita Federal do Brasil, já se posicionou inúmeras vezes sobre o tema:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CIÊNCIA A TODOS OS SOLIDÁRIOS - INOCORRÊNCIA - Em respeito ao contraditório e à ampla defesa, cópia do documento de constituição do crédito previdenciário e anexos deverão ser remetidos a todos os responsáveis solidários pelo pagamento do crédito. A viabilidade do saneamento do vício enseja a anulação da decisão de primeira instância administrativa para a correta formalização do lançamento. (Acórdão nº 2301-003.053, sessão de 19/09/2012).

A ciência do documento de lançamento, que contém a formalização da exigência tributária, abre prazo de 30 dias para impugnação do ato. O contribuinte e os responsáveis solidários dispõem do prazo de 30 dias para impugnar o auto de infração ou notificação de lançamento, apresentando suas alegações e questionamentos de fato e de direitos que julgar pertinentes. Ora, se os responsáveis solidários não foram notificados formalmente de lançamento tributário que os fixou no polo passivo da relação jurídico tributária, é evidente que isso pode impactar de algum modo a apresentação de sua defesa, seja por dificultar o acesso aos argumentos e fatos apontados pela autoridade fiscal ou mesma pela perda do prazo.

Neste sentido, após se posicionar reiteradas vezes sobre o assunto, o CARF emitiu a Súmula Vinculante nº 71, cuja redação afirma que “todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (Vinculante conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, publicada no DOU de 08/06/2018).

Diante do exposto, o documento de constituição do crédito tributário deve ser encaminhado para ciência dos responsáveis tributários, caso contrário fica patente a violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

4.5 ABERTURA DE PRAZO PARA ALEGAÇÕES ANTES DA CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Finalizado o procedimento administrativo do lançamento, com todas as etapas que lhe são próprias, conforme art. 142, do CTN, a autoridade administrativa deve formalmente notificar os sujeitos passivos envolvidos, contribuinte e responsáveis. A partir da ciência do lançamento, abre-se o prazo de 30 dias para que os sujeitos passivos apresentem suas alegações contestando o lançamento efetuado, inaugurando a fase processual em que se consagra o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Entretanto, é comum que os sujeitos passivos aleguem cerceamento do direito de defesa pelo fato da ampla defesa e do contraditório não estarem presentes antes da instauração da fase processual, a saber, antes da lavratura do auto de infração e da constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Ocorre que, conforme dispõe o art. 142, do CTN, o lançamento é procedimento administrativo, no qual são produzidos diversos atos administrativos sequenciais e encadeados, tendo como consequência a lavratura do documento de lançamento propriamente dito: o auto de infração ou a notificação de lançamento.

Procedimento é um conjunto de atos sistematicamente organizados para a produção de determinado resultado. A maioria da doutrina entende que o lançamento é ato administrativo, apesar de ser resultante de um procedimento. Quando se entra na essência do lançamento, percebe-se que a autoridade administrativa realiza várias atividades conducentes à produção do ato final. (ALEXANDRE, 2018, p. 375)

Em que pese a mencionada celeuma quanto ao lançamento ser ato ou procedimento administrativo, não parece haver dúvida que antes da lavratura do documento de lançamento não há que se falar em processo ou litígio, o qual se estabelecerá apenas após apresentação de impugnação.

Neste sentido, Alexandre (2019, p. 452) afirma que o procedimento de lançamento pode ser dividido nas fases oficiosa, que se encerra com a notificação, e contenciosa, que pode ser instaurada caso o sujeito passivo apresente impugnação, sendo nesta última que se verifica o contraditório.

No mesmo sentido, Adriene Maria de Miranda Veras afirma que “no procedimento fiscal, a autoridade fiscal exerce seu poder fiscalizatório, realizando

várias diligências como exame de registros contábeis, bancários, pagamentos, até mesmo oitiva de testemunhas para poder aplicar a legislação tributária” (ÂMBITO JURÍDICO, 2019). A autora afirma ainda:

O procedimento fiscal consiste na fase inquisitória, em que a Administração Pública fiscaliza o correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, promovendo uma série de atos com a finalidade de identificar o sujeito passivo, verificar a ocorrência do fato gerador do tributo, quantificar a base de cálculo e apurar o crédito tributário (ÂMBITO JURÍDICO, 2019).

A fase anterior à lavratura do auto de infração é caracterizada pelo seu caráter fiscalizatório e inquisitório em que a autoridade tributária verifica diversos aspectos referentes à obrigação tributária. Constituído o crédito tributário pelo lançamento, notificado o sujeito passivo da exigência e apresentada contestação formal, inicia-se a fase litigiosa ou processual, conforme artigos 14 e 15, do Decreto 70.235:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.
Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.”

Colaciono o trecho abaixo, de autoria de Maria Teresa Martinez Lopez e Marco Vinicius Neder, que sintetiza de forma translúcida esse entendimento, descrevendo as fases do processo administrativo fiscal em sentido amplo:

“o processo administrativo fiscal é composto de dois momentos distintos: o **primeiro** caracteriza-se por procedimento em que são prolatados os atos inerentes ao poder fiscalizatório da autoridade administrativa cuja finalidade é verificar o correto cumprimento dos deveres tributários por parte do contribuinte, examinando os registros contábeis, pagamentos, retenções na fonte, culminando com o lançamento. Este é, portanto, o ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria o direito à pretensão estatal. Nesta fase, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão-somente à formalização da exigência fiscal. O **segundo** inicia-se com o inconformismo do contribuinte em face da exigência fiscal ou, nos casos de iniciativa do contribuinte, com a negativa do direito pleiteado. A partir daí, está formalizado o conflito de interesses, momento que se considera existente um verdadeiro processo, impondo-se a aplicação dos princípios inerentes ao devido processo legal, entre eles o da ampla defesa e do contraditório. (NEDER; LOPEZ, 2010, p. 75/76, grifo nosso).

Portanto, é correto afirmar que somente na fase processual ou litigiosa que o sujeito passivo poderá exercer o contraditório e a ampla defesa. A conclusão está conforme o texto constitucional que dispõe em seu art. 5º, inciso LV, que “aos

litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Diante do exposto, a ausência de ampla defesa e contraditório durante a fase fiscalizatória e inquisitiva própria do procedimento administrativo fiscal não ofende os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Isto ocorre porque se trata de fase de inquérito, iniciando-se o contencioso administrativo apenas na fase processual, que tem como marco inicial a apresentação da impugnação na esfera administrativa.

4.6 CASOS PRÁTICOS.

Com o fim de complementar os aspectos gerais e específicos acima mencionados, relativos à responsabilização tributária dos reais beneficiários dos arranjos de interposição de pessoas, convém detalhar alguns casos práticos em que o art. 124, inciso I, serve como fundamento à autuação.

Vejamos alguns casos em que restam caracterizados os elementos necessários à imputação de responsabilidade solidária aos reais beneficiários, conforme discutido ao longo deste trabalho:

- (i) Uma sociedade empresária limitada cujo quadro societário é composto apenas por laranjas. A análise dos fatos atinentes ao caso demonstra que os sócios de direito 1) possuem capacidade técnica incompatível com o objeto social desempenhado pela sociedade, atuando na prática em funções auxiliares; 2) em diligência fiscal, evidencia-se que assinam documentos na condição de sócios, por ordem dos reais beneficiários e sem compreender a natureza dos atos praticados; 3) possuem pequeno patrimônio, incompatível com a vultosa magnitude das cotas sociais e com o volume de faturamento e lucro da sociedade.
Já os sócios de fato ou reais beneficiários 1) são responsáveis por toda a dinâmica administrativa, escolhem fornecedores, tratam diretamente com clientes; 2) há confusão patrimonial entre os seus bens e disponibilidades pessoais e da empresa; 3) movimentam as contas bancárias da sociedade

na condição de procuradores; 4) usam as contas da sociedade para custear despesas pessoais.

No caso acima, constata-se a interposição de pessoas físicas sem capacidade técnica ou financeira, inseridas no contrato social como sócios-administradores, mas que na prática trabalham em funções como motorista ou auxiliar administrativo. Os sócios de fato ou reais administradores possuem interesse jurídico comum na atuação da sociedade e nas situações que constituem o fato gerador dos tributos.

Nesse sentido, já decidiu o STJ no AgRg Nº 1.164.140/RJ: “3. São solidariamente obrigados, nos termos do art. 124, do Código Tributário Nacional, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

- (ii) Uma organização civil integrante do terceiro setor acumula milhões de reais de passivo tributário. Identifica-se em diligência fiscal que seu Presidente 1) sequer sabe o endereço de funcionamento da organização, apenas assina documentos sem ter real conhecimento do que está assinando; 2) não detém competência técnica para presidir organização que atua em setor altamente sensível e que recebe vultosos valores a título de repasses governamentais; 3) foi recrutado para presidir a organização por uma pessoa que, na prática, gerencia a organização, mas que não figura nas atas e estatutos; 4) possui patrimônio ínfimo, se comparado ao vultoso patrimônio dos indivíduos que efetivamente gerenciam as atividades da organização.

Já os gestores efetivos ou reais beneficiários 1) são as pessoas que efetivamente dirigem os trabalhos, definem os contratos a serem assinados e os pagamentos a serem realizados; 2) fazem interlocuções junto do poder público e usam sua influência para que a organização receba recursos públicos; 3) recebem substanciais benefícios financeiros provenientes dos contratos firmados pela organização social.

Aqui, como se observa, trata-se de uma pessoa interposta na condição de Presidente de uma organização que movimenta valores monetários substanciais, um laranja que desconhece a atividade e não detém a capacidade técnica requerida pelo

setor em que a organização atua. Os gestores efetivos e reais beneficiários possuem interesse comum na atuação da sociedade e nas situações que constituem o fato gerador dos tributos, agindo na prática como sujeitos das relações jurídicas que originam as obrigações tributárias.

Nesse sentido, o acórdão proferido no pelo STJ no Recurso Especial Nº 859.616/RS assevera: “7. [...] o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible.”

- (iii) No caso (i) acima descrito, comprovada a responsabilidade solidária e o interesse comum dos reais beneficiários nas situações que constituem os fatos geradores, foi verificado também que 1) a esposa e os filhos de um dos reais beneficiários têm suas contas pessoais pagas pela sociedade e 2) utilizam ativos da sociedade como veículos e têm à sua disposição motorista da empresa.

Neste caso, em que pese ter havido benefício econômico direto e indireto, não se verifica a ocorrência do interesse comum nos moldes do que foi discutido neste trabalho, razão pela qual não se pode atribuir a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN, aos familiares. Já decidiu o STJ no REsp 884.845/SC:

[...] 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 na situação que constitui o fato imponible. (REsp 884.845/SC).

Portanto, como se pode observar, os casos (i) e (ii) acima descritos contêm situações em que os reais beneficiários montam um arranjo em que um laranja ou testa de ferro serve como uma camada de camuflagem. A utilização do art. 124, inciso I, do CTN, fundamenta a atribuição de responsabilidade solidária destes sujeitos, situando-os no polo passivo das obrigações. Caso contrário, os reais beneficiários permaneceriam ocultos, fugindo do alcance da lei tributária e causando prejuízo à Fazenda Pública.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.

O presente trabalho teve como objetivo analisar o uso do instituto da responsabilidade tributária por solidariedade, suas características, alcance e aplicabilidade aos casos de interposição fraudulenta de pessoas. Neste sentido, foi efetuada uma análise da obrigação tributária e da responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN, do conceito, características e objetivos da interposição fraudulenta de pessoas e de aspectos relativos à autuação fiscal.

Inicialmente foi efetuada uma abordagem sobre os aspectos jurídicos da obrigação tributária, do crédito tributário e da responsabilidade tributária, procedendo-se a uma análise detalhada da responsabilidade por solidariedade do art. 124, inciso I, do CTN. Em seguida, discorreremos sobre planejamento tributário, enfatizando que a interposição fraudulenta de pessoas pode ser consequência do abuso das formas jurídicas e do planejamento lícito, o qual adentra ao campo da ilicitude.

As características, conceito e os objetivos da interposição, bem como os elementos subjetivos envolvidos no arranjo foram esmiuçados a fim de conferir clareza à esta prática, demonstrando ainda as intenções dos agentes, a forma pela qual esta fraude pode ser perpetrada e os prejuízos potenciais à Fazenda Pública.

A interposição fraudulenta, com a utilização de laranjas e testas de ferro, como artifício empregado com o fim de enganar, causa prejuízo à Fazenda Pública, pois confere blindagem e segurança para que os reais beneficiários soneguem os tributos, que dado o arranjo fraudulento, seriam cobrados da sociedade ou dos laranjas.

Verifica-se um número cada vez maior de manobras perpetradas por determinadas pessoas que utilizam as mais variadas fraudes para dificultar ou mesmo impossibilitar a constatação de sua verdadeira identidade. Assim, a correta identificação do sujeito passivo torna-se fundamental para a constituição, manutenção e execução do crédito tributário.

Como forma de combater este problema, as autoridades tributárias utilizam o art. 124, inciso I, do CTN, para fundamentar a sujeição passiva dos reais beneficiários da fraude, alocando-os no polo passivo das obrigações tributárias para que eles respondam pelos créditos tributários. Caso contrário, apenas os laranjas e/ou testas de ferro, ou seja, apenas as pessoas interpostas como camada de blindagem, seriam atingidas pela cobrança administrativa ou judicial impulsionada pela Fazenda Pública.

Diante disto, este trabalho procurou analisar os aspectos jurídicos relativos ao mencionado dispositivo do CTN, os limites contidos no próprio dispositivo e se a sua utilização está sendo feita conforme princípios consagrados de nosso ordenamento jurídico.

Na análise efetuada no decorrer deste trabalho, foi possível concluir que é válida a utilização do dispositivo para responsabilizar os reais beneficiários dos arranjos de interposição fraudulenta de pessoas, desde que efetuada segundo os contornos definidos no próprio art. 124, inciso I. Portanto, para ser válida juridicamente, precisa atender uma série de requisitos, tanto próprios ao instituto, quanto concernentes a certos princípios processuais gerais, tributários ou constitucionais.

A atuação da Fazenda Pública, mediante suas autoridades fiscais, deve se dar conforme à lei e os princípios jurídicos, sempre atenta aos limites estabelecidos pela legislação. Assim, verificou-se também que nos casos de interposição fraudulenta, as autoridades fiscais devem ser capazes de identificar a existência de interposição, analisar toda a documentação disponível a fim de descobrir arranjos simulados ou fraudulentos, identificando o fato gerador dos tributos sonegados ou inadimplidos e, finalmente, constituindo o crédito tributário e alocando os reais beneficiários do arranjo no polo passivo da obrigação tributária, responsabilizando-os solidariamente pelos créditos tributários, de acordo com o art. 124, inciso I.

Elencou-se ainda algumas situações processuais tributárias práticas a fim de analisar a correição de certos procedimentos efetuados pela Fazenda Pública e a pertinência e cabimentos de determinadas alegações produzidas pelos sujeitos passivos autuados no bojo de procedimentos administrativos fiscais em que houve lançamento tributário como a indicação de sujeição passiva solidária com fundamento no mencionado art. 124, inciso I.

Por fim, foram apresentados alguns casos práticos em que arranjos de interposição foram montados para ocultar os reais beneficiários e evitar a incidência dos tributos, causando prejuízos à Fazenda Pública. Conclui-se que a responsabilidade solidária destes agentes, com base no Art. 124, inciso I, é a opção jurídica adequada para coibir este tipo de fraude e garantir a efetividade e o cumprimento da legislação tributária.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2019.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Dialética, 2012.
- BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em 17 set 2021.
- BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 20 out 2020.
- BRASIL. **Decreto-Lei 1.455, de 07 de abril de 1976**. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm. Acesso em 15 fev 2021.
- BRASIL. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em 17 out 2020.
- BRASIL. **Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em 10 mai 2021.
- BRASIL. **Decreto 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em 10 jun 2021.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula nº 71**. Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. Brasília, DF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, [2021]. Disponível em

<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em 17 out 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2301-003.053**. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CIÊNCIA A TODOS OS SOLIDÁRIOS - INOCORRÊNCIA - Em respeito ao contraditório e à ampla defesa, cópia do documento de constituição do crédito previdenciário e anexos deverão ser remetidos a todos os responsáveis solidários pelo pagamento do crédito. Brasília, DF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, [2021]. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em 30 mar 2021.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB 1.862, de 27 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, [2021]. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>. Acesso em 10 jun 2021.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. **A simulação na interposição fraudulenta de terceiros**. Revista direito tributário atual/Instituto Brasileiro de Direito Tributário, nº 36, p. 70-88, 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Noenses, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Grupos econômicos**. XL Simpósio Nacional de Direito Tributário – CEU Escola de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Grupos econômicos. Porto Alegre: Magister, 2015. V. 1.

NEDER, Marcos Vinícius. LOPÉZ, Maria Teresa *Martinez*. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo. Dialética. 2002. p. 75/76.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PINHEIRO, Victor Sales. **Filosofia do Direito Natural de John Finnis**. Rio de Janeiro, 2020.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2017.

SOUZA, José Pedro Galvão. **O Estado Tecnocrático**. São Paulo: Saraiva, 1973.

SOUZA, José Pedro Galvão. **Política e Teoria do Estado**. São Paulo: Saraiva, 1957.

VERAS, Adriene Maria de Miranda. **A motivação e a busca da verdade real no âmbito do procedimento fiscal como meio de controle da legalidade do lançamento tributário e prevenção de conflitos.** Âmbito Jurídico, 2019. Disponível em <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/180/a-motivacao-e-a-busca-da-verdade-real-no-ambito-do-procedimento-fiscal-como-meio-de-controle-da-legalidade-do-lancamento-tributario-e-prevencao-de-conflitos/>. Acesso em 31/03/2021.