

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA ESCOLA
DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NÍVEL DE ENSINO

RAPHAEL JUNQUEIRA VALADARES AMPARO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS CONSULTORES EM
CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE CRÍTICA À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA E DOS DESAFIOS LEGAIS**

Brasília-DF

2024

RAPHAEL JUNQUEIRA VALADARES AMPARO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS CONSULTORES EM
CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE CRÍTICA À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA E DOS DESAFIOS LEGAIS**

Dissertação de Mestrado, desenvolvida sob a orientação do Professor Atalá Correia e coorientador Ivan Allegretti apresentado para obtenção do Título de Mestre em Direito Acadêmico

Brasília-DF

2024

RAPHAEL JUNQUEIRA VALADARES AMPARO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS CONSULTORES EM
CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE CRÍTICA À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA E DOS DESAFIOS LEGAIS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Constitucional do IDP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional

Data da defesa

BANCA EXAMINADORA

Prof. Atalá Correia
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Prof. Dr. Ivan Allegretti
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Prof. Dra. Luciana Silva Garcia
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

Dedico este trabalho à minha mãe e ao meu pai, que sempre me apoiaram, me educaram e me incentivaram a crescer e buscar a minha melhor versão em todos os momentos. À minha namorada, pelo amor e compreensão durante esta jornada. E ao meu orientador e coorientador, pela paciência e orientação.

AGRADECIMENTOS

A realização desta dissertação só foi possível graças à ajuda e apoio de várias pessoas. Primeiramente, agradeço ao meu orientador, Professor Atalá Correia, pela orientação e sabedoria ao longo de todo o processo. Agradeço também ao Professor Ivan Allegretti, por sua coorientação e valiosas contribuições.

Aos meus colegas de escritório, pela parceria e troca de ideias que enriqueceram este trabalho. Em especial ao Dr. Iure de Castro que sempre incentivou e acreditou nesse projeto e em mim.

À minha família, pelo amor e suporte constantes. E, finalmente, ao Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, pela oportunidade e recursos oferecidos para a realização deste estudo.

“Finalmente, irmãos, tudo o que é verdadeiro, tudo o que é respeitável, tudo o que é justo, tudo o que é puro, tudo o que é amável, tudo o que é de boa fama, se alguma virtude há e se algum louvor existe, seja isso o que ocupe o vosso pensamento. O que também aprendestes, e recebestes, e ouvistes, e vistes em mim, isso praticai; e o Deus da paz será convosco.”

— Filipenses 4:8-9

RESUMO

Esta dissertação examina a responsabilidade tributária solidária de profissionais envolvidos em casos de planejamento tributário abusivo ou fraudulento, com foco na interpretação jurisprudencial do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN). O objetivo principal é analisar a distinção entre práticas legítimas de planejamento tributário e aquelas que podem gerar responsabilidade tributária para consultores, incluindo advogados e contadores. A metodologia utilizada envolve uma revisão qualitativa da legislação, decisões judiciais e administrativas, complementada por estudos de caso relevantes. Os objetivos específicos incluem uma análise crítica das tendências recentes nas autuações fiscais e das interpretações extensivas da Receita Federal do Brasil, além de destacar a importância da atuação ética e informada desses profissionais. Conclui-se que é necessário equilibrar a eficiência econômica do planejamento tributário com os limites legais e éticos, enfatizando a importância de uma atuação consciente para evitar responsabilidades indevidas.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária, Planejamento tributário, Consultores tributários, Legislação tributária.

ABSTRACT:

This dissertation examines the joint tax liability of professionals involved in cases of abusive or fraudulent tax planning, focusing on the jurisprudential interpretation of Article 124, I, of the National Tax Code (CTN). The main objective is to analyze the distinction between legitimate tax planning practices and those that may result in tax liability for consultants, including lawyers and accountants. The methodology employed involves a qualitative review of legislation, judicial and administrative decisions, supplemented by relevant case studies. Specific objectives include a critical analysis of recent trends in tax assessments and the extensive interpretations by the Federal Revenue Service of Brazil, as well as emphasizing the importance of ethical and informed actions by these professionals. It concludes that there is a need to balance the economic efficiency of tax planning with legal and ethical limits, highlighting the importance of conscious action to avoid undue liabilities.

Keywords: Tax liability, Tax planning, Tax consultants, Tax legislation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
1.1 ELISÃO X EVASÃO FISCAL	14
1.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ELISÃO FISCAL	20
1.3 CRITÉRIOS PARA A DEFINIÇÃO DOS INSTITUTOS JURÍDICOS	25
1.4 A NORMA GERAL ANTIELISÃO FISCAL: CONTEXTO, APLICAÇÃO E IMPLICAÇÕES	29
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	34
2.1 PRIMEIRAS CONSIDERAÇÕES	35
2.2 RESPONSABILIDADE CIVIL	37
2.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	39
2.4 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A RESPONSABILIDADE	46
2.4.1 O artigo 124, I do CTN e o interesse comum	47
2.4.2 O artigo 135 do CTN e o sujeito passivo na relação tributária	52
2.5 LIMITE PARA A CRIAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO	57
3 RESPONSABILIDADE E OS CONSULTORES TRIBUTÁRIOS	62
3.1 ENTRE O PAPEL DO ADVOGADO E DO CONTABILISTA: UMA ANÁLISE SOB O VIÉS DA RESPONSABILIDADE	62
3.2 ABORDAGEM DO FISCO SOBRE A RESPONSABILIDADE DOS CONSULTORES TRIBUTÁRIOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	68
3.3 A RESPONSABILIDADE E OS CONSULTORES TRIBUTÁRIOS	77
4 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA	79
4.1 JULGAMENTOS DO CARF	82
4.1.1 Processo administrativo no CARF	82
4.1.2 Análise e reflexão de processos administrativos no CARF	83
4.2 ANÁLISE DO CASO TIGRE S/A X DELOITTE TOUCHE TOHMATSU - RECURSO ESPECIAL Nº 1.477.373 - SP (2014/0211827-4)	91
CONCLUSÃO	98

REFERÊNCIAS	104
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	104
REFERÊNCIA JURISPRUDENCIAL	111

INTRODUÇÃO

Esta dissertação se dedica à análise da responsabilidade tributária solidária no contexto dos consultores tributários, com foco nas situações em que planejamentos tributários podem ser interpretados como abusivos ou agressivos. O estudo é fundamentado na interpretação jurisprudencial do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece a solidariedade entre pessoas com interesses comuns nas situações que constituem o fato gerador da obrigação tributária principal. O objetivo é analisar as complexidades e desafios que os consultores enfrentam na linha entre a elisão fiscal, uma prática legalmente aceita, e a evasão fiscal, inequivocamente ilegal, destacando as ambiguidades presentes na legislação tributária brasileira.

O planejamento tributário é uma ferramenta importante para a otimização fiscal dentro do marco legal vigente, mas também representa um campo repleto de complexidades legais e éticas. O regime de lançamento por homologação do tributo, no qual o contribuinte assume um papel proativo na determinação e no pagamento dos tributos devidos, adiciona uma camada de complexidade. Nesse cenário, os consultores tributários encontram-se frequentemente em uma posição delicada, navegando entre as diretrizes legais e a implementação de estratégias que, embora visem à eficiência fiscal, podem, em algumas circunstâncias, tocar os limites da legalidade.

A pergunta de pesquisa que orienta este estudo é: de que forma a jurisprudência compreendem, ou não, a responsabilidade solidária dos consultores tributários em casos de planejamentos tributários?

Dada a tendência de autuações fiscais e a ampliação das interpretações pela Receita Federal do Brasil e pelo Poder Judiciário, torna-se crucial examinar como a responsabilidade solidária é atribuída aos profissionais envolvidos em estratégias de planejamento tributário. Este trabalho busca compreender a extensão da responsabilidade que pode ser imputada a esses consultores, não apenas como assessores, mas como agentes na execução e nos resultados dos planejamentos tributários que auxiliam no desenvolvimento e implementação.

A presente análise visa explorar as intersecções entre a teoria legal e a prática tributária, destacando como as interpretações das leis afetam os consultores que trabalham para equilibrar as demandas fiscais com estratégias de otimização tributária. Em particular, o trabalho abordará como as autuações fiscais brasileiras, muitas vezes baseadas em uma interpretação ampliada do conceito de “interesse comum”, colocam os profissionais em uma situação delicada, equilibrando os interesses de seus clientes com os riscos de responsabilização pessoal.

Por fim, este estudo pretende contribuir para o entendimento da responsabilidade tributária solidária, sublinhando a importância de uma atuação consciente e informada por parte dos consultores. Isso envolve não apenas uma compreensão das leis e normas tributárias, mas também uma aplicação ética dessas normas na prática.

O objetivo geral do presente trabalho é avaliar a responsabilidade tributária solidária a partir da disposição legislativa e da hermenêutica aplicada pelos tribunais. Como objetivos específicos, destacam-se: 1) analisar os dispositivos legislativos que tratam da responsabilidade tributária; 2) identificar os principais argumentos jurídicos utilizados pelos tribunais nos julgamentos sobre responsabilidade tributária solidária.

A dissertação está dividida em quatro capítulos, começando com uma fundamentação teórica sobre o planejamento tributário e avançando para uma análise da legislação aplicável, a função dos consultores e a jurisprudência relevante. Este estudo não só ilumina aspectos da responsabilidade tributária solidária, mas também serve como um guia prático para profissionais da área, estudantes e acadêmicos interessados na intersecção entre teoria tributária e prática jurídica.

A pesquisa empreendida nesta dissertação adota uma abordagem qualitativa, cujo principal objetivo é investigar a atribuição de responsabilidade tributária solidária a consultores em casos de planejamento tributário, com base na interpretação do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

A pesquisa recorre a decisões judiciais e administrativas, principalmente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), Supremo Tribunal Federal (STF) e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como fontes primárias para análise da evolução do entendimento sobre a responsabilidade solidária em casos de planejamento tributário.

O método de pesquisa utilizado é predominantemente qualitativo, na forma de análise documental e jurisprudencial. A pesquisa empírica qualitativa é particularmente adequada para a investigação de fenômenos jurídicos complexos, como a responsabilidade solidária de consultores tributários, que envolve tanto aspectos normativos quanto interpretativos das decisões dos tribunais. Além disso, o método qualitativo permite uma análise crítica e interpretativa dos dados, proporcionando uma visão mais aprofundada das motivações subjacentes às decisões judiciais e das tendências atuais no campo da responsabilidade tributária.

As principais fontes utilizadas foram decisões judiciais e administrativas que tratam da responsabilidade solidária de consultores em planejamentos tributários. Essas decisões foram extraídas do STJ, STF e CARF. Para garantir a robustez da análise, foram considerados julgados

de diferentes períodos, o que permite uma visão evolutiva da jurisprudência sobre o tema. Ressalta que as decisões são relevantes e conhecidas no meio do direito tributário, pois trata-se de casos de grande repercussão.

Os dados coletados foram analisados a partir de uma perspectiva interpretativa e crítica. A análise interpretativa dos julgados foca nos argumentos jurídicos utilizados pelos tribunais para justificar a atribuição ou a exclusão da responsabilidade solidária de advogados e consultores tributários em casos de planejamentos abusivos ou fraudulentos.

No caso da presente pesquisa, as hipóteses foram construídas com base na doutrina e nos julgados anteriores, visando verificar a correlação entre as práticas de planejamento tributário e a responsabilização dos consultores.

As principais limitações desta pesquisa estão relacionadas à divergência jurisprudencial, falta de profundidade na análise do tema e à falta de clareza legislativa em relação à aplicação do artigo 124, I, do CTN, especialmente quanto à delimitação precisa do conceito de “interesse comum” entre consultores e contribuintes. Essas divergências são um reflexo da própria complexidade do Direito Tributário e da interpretação judicial, o que gera incertezas tanto para os contribuintes quanto para os profissionais envolvidos em planejamentos tributários.

Além disso, a pesquisa empírica no campo jurídico enfrenta o desafio de conciliar a análise teórica com a prática judicial, sendo que nem sempre as decisões judiciais são uniformes ou previsíveis. Conforme salientado por Maíra Rocha Machado¹, a pesquisa empírica em Direito lida com variáveis complexas, como a subjetividade das interpretações judiciais, o que pode limitar a generalização dos resultados obtidos.

A pesquisa foi conduzida de acordo com os princípios éticos aplicáveis a estudos jurídicos, em conformidade com a metodologia de análise documental. Não houve envolvimento direto de pessoas ou coleta de dados sensíveis, sendo todas as fontes públicas e de acesso aberto. Portanto, a pesquisa não apresentou questões éticas relevantes relacionadas à privacidade ou consentimento informado.

Em conclusão, a metodologia adotada nesta dissertação segue uma linha de investigação qualitativa e empírica, focada na análise de decisões jurisprudenciais e de doutrina tributária. A abordagem metodológica foi desenhada para explorar as nuances da responsabilidade solidária dos consultores em planejamentos tributários, seguindo as diretrizes propostas por autores renomados no campo da pesquisa empírica jurídica. Por meio da combinação de análise

¹ Machado, Maíra Rocha (Org.). **Pesquisar empiricamente o direito**. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017. 399 p.

descritiva e análise crítica, a pesquisa visa fornecer uma compreensão aprofundada das implicações práticas e teóricas do tema, contribuindo para o debate sobre os limites da atuação de consultores tributários no Brasil.

1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O primeiro capítulo desta dissertação explora detalhadamente o conceito de planejamento tributário, estabelecendo distinções fundamentais entre evasão fiscal, caracterizada como prática ilegal, e elisão fiscal, reconhecida como um método legítimo de otimização tributária. Assim, é crucial diferenciar as práticas permitidas legalmente daquelas que podem gerar responsabilidades jurídicas para consultores e advogados. Conforme abordado na introdução, determinar o que configura uma prática abusiva representa um desafio significativo na contemporaneidade, exacerbado pela falta de diretrizes claras e bem estabelecidas.

Infere-se que o conceito de planejamento tributário, tal qual apresentado por Marco Aurélio Greco², refere-se à prática voltada à otimização da carga tributária de determinadas pessoas físicas e jurídicas. A análise e a aplicação estratégica das normas fiscais para reduzir, postergar ou até mesmo eliminar a incidência de tributos devem ser realizadas de forma a não incorrer em ilegalidade ou fraude.

Historicamente, os limites entre legalidade e abusividade eram claramente demarcados pela legislação vigente. No entanto, observa-se uma transição para um cenário em que esses limites se tornam cada vez mais subjetivos, dependendo da interpretação dos órgãos reguladores e de fiscalização. Essa falta de clareza regulatória cria um ambiente de incerteza jurídica, afetando diretamente os contribuintes que buscam conduzir suas atividades empresariais dentro dos limites da lei.

Nesse cenário desafiador, contribuintes e seus representantes legais, incluindo advogados e consultores especializados, enfrentam um terreno complexo, tentando antecipar as interpretações variáveis e, por vezes, arbitrárias dos órgãos de fiscalização. Essa imprevisibilidade ameaça a segurança jurídica e a estabilidade, que são essenciais para a promoção de um ambiente de negócios saudável e favorável ao empreendedorismo.

A falta de diretrizes claras e objetivas dificulta ainda mais as iniciativas empresariais, introduzindo barreiras inesperadas e onerosas. Diante desse panorama, torna-se urgente uma reflexão crítica sobre a necessidade de estabelecer critérios transparentes e previsíveis que orientem tanto os agentes econômicos quanto os reguladores. Essa abordagem garantiria um equilíbrio adequado entre a proteção dos direitos dos contribuintes e a eficácia da fiscalização tributária.

² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier, 2019.

Assim, este estudo propõe uma análise aprofundada sobre as implicações da ausência de diretrizes firmes em relação às práticas abusivas no contexto empresarial e regulatório. Ressalta-se a importância de que as interpretações feitas pelo fisco e pelo judiciário sejam pautadas pela clareza, previsibilidade e justiça. Esses pilares são essenciais para a construção de uma jurisprudência sólida que oriente decisões e planejamentos tributários, promovendo, consequentemente, um ambiente de negócios mais estável e próspero

1.1 ELISÃO X EVASÃO FISCAL

A elisão fiscal é uma ação plenamente conforme à legislação, caracterizando-se como um procedimento lícito adotado pelo contribuinte antes da ocorrência da hipótese de incidência tributária, ou seja, antes do fato gerador. Essa prática visa à postergação ou eliminação da obrigação tributária, com o objetivo de reduzir o montante devido. Dessa forma, o contribuinte adota uma estratégia preventiva, escolhendo o caminho que resulta no menor ônus financeiro, o que pressupõe a completa legalidade das ações, respaldadas por procedimentos expressamente autorizados pela legislação tributária.

Amaral³ argumenta que as práticas de elisão fiscal, ao se alinharem estritamente com o que é prescrito pela legislação, configuram-se como legítimas e juridicamente válidas, uma vez que o contribuinte atua dentro dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico:

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la. Há várias estratégias para minimizar ou evitar a tributação. A classificação dessas estratégias, segundo a maioria dos estudiosos do direito, baseia-se na legalidade das ações do contribuinte.

Segundo Crepaldi⁴, o conceito de elisão fiscal é definido como:

Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Diferente da evasão fiscal, pois são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte. É uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. É um conjunto de atos dotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando uma carga fiscal menor, mesmo quando esse comportamento prejudica o Tesouro. Consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as da forma menos onerosa possível para o contribuinte. Trata-se de ação perfeitamente lícita, de planejamento tributário ou economia fiscal. Configura-se em

³ AMARAL, A. C. R. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Imprensa no Brasil, 2002, p. 49.

⁴ CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. Saraiva, São Paulo, 2012, p. 95.

um planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária em um determinado orçamento.

Esse conceito de elisão fiscal não apenas enfatiza a legalidade das práticas adotadas, mas também destaca a importância do planejamento tributário e da economia fiscal. Nesse contexto, a elisão fiscal atua como uma ferramenta utilizada tanto por pessoas físicas quanto jurídicas, podendo ocorrer de duas formas principais: induzida pela própria legislação ou pela existência de lacunas normativas.

Diante dessas lacunas, a busca pela legítima redução da carga tributária se realiza por meio da evitação do fato gerador. É importante ressaltar que o negócio jurídico indireto não deve ser confundido com a simulação. Na simulação, a *intentio facti* diverge da *intentio juris*, indicando uma discrepância entre a intenção de fato e a intenção jurídica. Já nos negócios indiretos, a economia fiscal é alcançada sem comprometer a eficácia econômica ou a finalidade comercial que justifica essas operações

Como disposto pelo International Bureau of Fiscal Documentation - IBFD⁵

Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. (...). Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos.⁶

Ao contrário da elisão fiscal, a evasão fiscal constitui uma violação direta da legislação tributária, normalmente ocorrendo após a concretização do fato gerador da obrigação tributária.⁷ Essa prática envolve tentativas de ocultar a ocorrência do fato gerador ou de retardar o reconhecimento dessa ocorrência pelo governo. Definida em sentido estrito, a evasão fiscal resulta de condutas voluntárias e dolosas, sejam omissivas ou comissivas, adotadas pelos sujeitos passivos com o objetivo de se eximirem, total ou parcialmente, do cumprimento das obrigações tributárias patrimoniais.

O fato gerador é a situação legalmente prevista que, ao se concretizar, instaura a obrigação tributária. A ocorrência de um fato gerador impõe ao sujeito passivo uma obrigação,

⁵ IBFD. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101

⁶ Texto original: "Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law. (...). In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means."

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p.174

que pode ser pecuniária ou não, em favor do sujeito ativo, no caso, o Estado. Diante dessa obrigação, o contribuinte adquire um dever perante o governo, gerando um direito para o Estado como credor dessa relação jurídica. A evasão fiscal, por sua vez, se manifesta quando o contribuinte, por meio de práticas ilícitas, deixa de repassar ao Fisco o tributo devido, total ou parcialmente.

Conforme Marins⁸:

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.

Portanto, pode-se afirmar que a evasão fiscal é sempre uma conduta ilícita do contribuinte, caracterizada por práticas fraudulentas com o objetivo de burlar as normas tributárias. Ao praticar evasão fiscal, o contribuinte pode criar situações fictícias ou simular fatos inexistentes, com a intenção deliberada de evitar o cumprimento de suas obrigações fiscais.

Para que a evasão fiscal seja considerada consumada, é essencial identificar a tentativa de reduzir ou eliminar a obrigação de pagamento de impostos. Ademais, nessa tentativa, o agente demonstra intenção dolosa, agindo de maneira a burlar a legislação e causar prejuízo ao Estado. Conforme assevera Huck⁹, a evasão fiscal é caracterizada por “uma ação ou uma série de atos marcados pelos elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultamento e desonestidade”.

Para atenuar esses riscos, é fundamental garantir transparência e previsibilidade na aplicação das leis tributárias. Além disso, o fisco deve manter um equilíbrio entre a eficiência arrecadatória e a justiça tributária, assegurando que as interpretações econômicas não sejam utilizadas para agravar desigualdades ou comprometer a atividade econômica.

Ao compreender as diferenças fundamentais entre elisão e evasão fiscal, é possível explorar os aspectos e implicações específicos da evasão fiscal. Esta seção analisará as práticas ilícitas que caracterizam a evasão fiscal, suas consequências legais e os mecanismos pelos quais as autoridades fiscais identificam e combatem tais práticas. A evasão fiscal inclui atos como o descaminho e as infrações contra a ordem tributária descritas no artigo 1º da Lei 8.137/1990

⁸ MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulamentação**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 30

⁹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 30.

Conforme destaca Andrade¹⁰, “as condutas definidas na Lei 8.137/90 só serão puníveis quando praticadas com dolo, isto é, quando o sujeito ativo da conduta descrita na norma penal age com a intenção de produzir o resultado previsto na referida norma, ou assume o risco de produzi-lo”. Os delitos contra a ordem tributária são classificados como crimes materiais, exigindo, portanto, a produção de um resultado específico, ou seja, a intenção ou o risco de gerar o resultado ilícito previsto na legislação. A legislação não sanciona a mera inadimplência no recolhimento de tributos; pune, sim, a conduta que envolve meios fraudulentos para a supressão ou redução do tributo devido.

Já para Bruno Lima¹¹:

A evasão consiste na dissimulação do pagamento do tributo após o fato gerador. O sujeito passivo, sabendo que tem que pagar aquele tributo, encontra uma forma de dissimulá-lo, com o intuito de não pagá-lo ou minimizar o pagamento. A atitude do sujeito passivo está intrínseca na questão da evasão, pois o dolo e a intenção em não pagar ou pagar a menor o que é devido ao Estado está associada à prática do fato gerador e, portanto, caracterizada como ilícita. Algumas vezes a prática da evasão fiscal poderá ocorrer na ignorância e na inobservância do pagamento do tributo.

Ao se examinar as modalidades de evasão fiscal especificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, adentra-se um campo jurídico específico em que essas práticas são formalmente caracterizadas. Esses artigos estabelecem as condutas que configuram crimes fiscais, oferecendo um entendimento detalhado das ações que, quando executadas, violam a legislação tributária.

A sonegação fiscal, definida pelo ocultamento intencional do fato gerador por parte do contribuinte, constitui um delito contra a ordem tributária. Configura-se sonegação qualquer manobra dolosa que, total ou parcialmente, tenha como objetivo ocultar o fato gerador.

Os critérios para identificar a evasão fiscal estão também previstos no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional (CTN), que autoriza a revisão ou lançamento tributário quando a autoridade fiscal detecta a presença de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo. Esses elementos são fundamentais para identificar a conduta evasiva. Para exemplificar, o artigo 1º da Lei 8.137/1990 define os crimes contra a ordem tributária, abrangendo práticas como a omissão de informações, a fraude na fiscalização tributária e a falsificação de documentos fiscais, entre outras.

¹⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Notas sobre o Sentido e o Alcance das normas Antielisivas dos artigos 13 a 19 da Medida Provisória 66/02. In AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) **Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

¹¹ LIMA, Bruno Leonardo Lopes de. Evasão Fiscal. **Prática Contábil**. [Online] 2016. Disponível em: <http://www.praticacontabil.com/contadorperito/Bruno.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2024. p.15.

Importante destacar que o Artigo 1º da Lei 8.137/1990 enumera as seguintes condutas:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

A Lei 4.729/65 já contemplava ações como a supressão ou redução de tributos ao descrever as condutas ilícitas associadas à evasão fiscal. Essa lei especifica que tais atos devem ser praticados com a clara intenção de “eximir-se”, “exonerar-se” ou “obter dedução” nos pagamentos tributários, configurando, assim, a conduta dolosa do contribuinte ao buscar, de forma fraudulenta, evitar o cumprimento das obrigações fiscais.

Martins¹² afirma que a sonegação:

É toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (1) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (2) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Fábio Bittencourt da Rosa aponta uma distinção crucial entre a Lei 4.729/65 e a Lei de Crimes contra a Ordem Tributária - Lei 8.137/90. Em suas análises, ele argumenta que a Lei 4.729/65 introduz um componente subjetivo ao exigir que a intenção, ou o "propósito", seja evidente para a configuração do crime, o que ele denomina "dolo específico". Ele explica que ações como a emissão de declarações falsas ou a modificação de documentos só configuram crime se houver a intenção explícita de fraudar o sistema fiscal¹³.

Por outro lado, a Lei 8.137/90 adota uma abordagem mais ampla, que não exige a presença de uma intenção específica de reduzir tributos para que uma conduta seja considerada criminosa. Dessa forma, mesmo que uma ação, como a omissão de informações, não tenha como motivação principal a redução de impostos, ela pode ser enquadrada como crime se colocar o patrimônio público em risco. A conduta é punível tanto como tentativa de sonegação

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed, Belém: Cejup, 1997, p. 247

¹³ ROSA, Fábio Bittencourt. **Legitimação do ato de criminalizar**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001.

fiscal (caso não ocorra a redução efetiva de tributos) quanto como sonegação propriamente dita (se houver de fato a redução tributária)¹⁴.

Um exemplo prático dessa infração é a venda de mercadorias sem a devida emissão de nota fiscal, situação em que o fato gerador se concretiza, mas permanece oculto para a autoridade fiscal devido à ausência do documento fiscal que comprovaria a transação. Essa conduta não só viola as normas tributárias, como também evidencia a intenção do contribuinte de evitar o pagamento correto dos tributos, caracterizando de forma clara a prática de sonegação fiscal. Essa prática exemplifica uma conduta evasiva pós-fato gerador, uma vez que o fato gerador já ocorreu, mas foi ocultado. Contudo, é crucial enfatizar que, na maioria dos casos, a evasão fiscal se dá após a consumação do fato gerador.

A fraude¹⁵, em sua amplitude, refere-se a qualquer ato criminoso ou ilegal executado com o propósito de obter ganhos mediante ilusões impostas à vítima. No âmbito tributário, a fraude ocorre quando o contribuinte, de maneira consciente, manipula dados ou insere informações incorretas em registros contábeis e documentos fiscais para elidir o pagamento integral ou reduzir o valor do tributo devido. Em essência, trata-se de um método de engano em que a ilusão é utilizada como meio principal.

Um exemplo concreto dessa prática fraudulenta ocorre na declaração de imposto de renda de pessoa física, em que o contribuinte insere despesas dedutíveis fictícias, que jamais foram realizadas. Tal inclusão intencional não apenas infringe as normas tributárias, mas também demonstra claramente a intenção de manipular informações para obter vantagens indevidas.

O conluio¹⁶, por sua vez, representa um acordo doloso, com intenção deliberada, entre duas ou mais partes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, com o objetivo de realizar práticas de sonegação ou fraude. Nesse contexto, as partes envolvidas têm a intenção explícita de ocultar, por exemplo, a renda em uma transação jurídica, com o intuito de evitar a correspondente tributação.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ Lei 4.502/64 art. 72: “Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”. BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília: DOU, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm. Acesso em: 12 maio 2024.

¹⁶ Lei 4.502/64 art. 73: “Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”. *Ibid.*

Essa colaboração ilícita configura um crime, pois as partes, em conluio, enganam o fisco ao omitir informações essenciais para a constituição do crédito tributário, com o objetivo deliberado de evitar o pagamento integral ou reduzir o valor do tributo devido.

Um exemplo prático de conluio ocorre na declaração de imposto de renda relativa ao aluguel de imóveis. Nesse cenário, o locador é obrigado a declarar os valores recebidos como renda, enquanto o locatário deve informar esses pagamentos. Quando ambas as partes, de maneira deliberada, omitem tais informações, configura-se o conluio, sujeitando-os às penalidades previstas pela legislação tributária.

Essa reflexão destaca a importância de abordagens abrangentes no combate à evasão fiscal, considerando as diversas formas em que essa prática se manifesta. O entendimento profundo desses conceitos não só proporciona uma visão mais ampla do cenário tributário, como também orienta o desenvolvimento de estratégias eficazes para coibir condutas que comprometem o sistema fiscal e a integridade do ambiente econômico como um todo.

1.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ELISÃO FISCAL

Este trabalho dedica-se à análise do planejamento tributário, abordando inicialmente seus conceitos, princípios e limites. Dada a complexidade do sistema tributário brasileiro e a necessidade de as empresas buscarem formas legítimas de otimizar sua carga fiscal, torna-se essencial compreender as diferenças entre planejamento tributário, evasão fiscal e elisão fiscal. O foco deste estudo recai sobre os dois últimos conceitos, dado que a elisão fiscal é frequentemente considerada, por alguns autores, sinônimo de planejamento tributário.

É fundamental destacar que, embora ambos sejam estratégias de gestão tributária aplicadas por empresas ou indivíduos, elisão fiscal e planejamento tributário não são conceitos idênticos, apesar de ambos serem lícitos, o que os diferencia da evasão fiscal.

A elisão fiscal refere-se, especificamente, à prática de minimizar legalmente a carga tributária por meio da estruturação de operações e negócios de forma a reduzir os impostos devidos. Essa prática envolve o aproveitamento de todas as opções legais disponíveis, como incentivos fiscais, deduções e benefícios previstos na legislação, para diminuir a base de cálculo ou o montante tributário devido¹⁷.

Segundo a perspectiva de Marco Aurélio Grego, esses mecanismos são frequentemente interpretados como facetas de um mesmo fenômeno: a busca pela economia tributária. No

¹⁷ OLIVEIRA, Nilo Junior de. **Elisão, evasão e planejamento tributário**. São Paulo: PUC-SP, 2021.

entanto, é imprescindível compreender as nuances que distinguem uma prática da outra para uma análise jurídica e fiscal mais precisa:

As expressões planejamento tributário e elisão tributária indicam perspectivas distintas do mesmo fenômeno. "Planejamento" é a atividade exercida pelo contribuinte, enquanto "elisão" é o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, obtido pelo planejamento. Considerando serem aspectos do mesmo fenômeno, usarei cada um conforme o contexto pertinente sem que signifiquem fenômenos diferentes. Parte da doutrina critica o uso do termo "elisão", preferindo outras palavras para designar o fenômeno da obtenção da menor carga tributária (elusão, evasão lícita etc.). Não obstante os argumentos doutrinários apresentados, "elisão" não me parece ser um termo incompatível além de ser o termo consagrado no Brasil; por isso, continuarei a utilizá-lo¹⁸.

O planejamento fiscal caracteriza-se pela adoção de estratégias legais e antecipadas, com o objetivo de minimizar os encargos tributários de uma empresa, sem que haja qualquer desvio da lei. Essa prática é amplamente reconhecida e aceita como parte do direito de planejar as atividades empresariais de forma eficiente, sempre dentro dos limites da legalidade.

Por outro lado, a elisão fiscal, embora também envolva a redução da carga tributária por meio de métodos legais, opera aproveitando-se de lacunas ou brechas na legislação tributária, sem violar diretamente a lei. A elisão pode ser entendida como uma forma de antecipação às obrigações tributárias, em que o contribuinte estrutura suas operações de maneira a evitar certos tributos, utilizando-se de transações ou formas legais que, embora não proibidas explicitamente pelo legislador, reduzem o montante devido.

Ricardo Lobo Torres¹⁹ adota uma visão mais holística do planejamento tributário, na qual a elisão fiscal é apenas um de seus componentes. Torres enfatiza que o planejamento tributário envolve uma análise abrangente da estrutura jurídica e econômica da entidade, visando à otimização de sua posição fiscal de forma estratégica e integrada. Para ele, o planejamento tributário não se limita apenas à redução de tributos, mas também à busca por eficiência e segurança jurídica em todas as operações da empresa.

Marco Aurélio Grego enfatiza que, apesar das diferenças conceituais, tanto o planejamento quanto a elisão fiscal convergem para o mesmo resultado prático: a economia de tributos²⁰, ou seja, o primeiro é a atividade e o segundo é o efeito. Sendo o Planejamento tributário é um conceito mais amplo que abrange diversas estratégias legais para otimizar a carga tributária de uma empresa ou indivíduo. Já a Elisão fiscal, por sua vez, é uma dessas

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier, 2019, p.29.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Op Cit.*

estratégias e envolve a utilização de brechas na legislação para reduzir a carga tributária sem infringir a lei²¹. Essa visão destaca a importância de uma análise criteriosa dessas práticas, não apenas do ponto de vista da conformidade legal, mas também considerando seus impactos econômicos e sociais²².

O conceito de planejamento tributário é mais abrangente e inclui a elisão fiscal como uma de suas estratégias. Esse planejamento pode envolver a escolha de diferentes regimes tributários, a reestruturação societária, a alocação de receitas e despesas em diferentes períodos fiscais, entre outras práticas. O objetivo é alcançar a eficiência fiscal de maneira legal e estratégica, sem incorrer em evasão fiscal, que se caracteriza pela redução ilegal ou pelo não pagamento de tributos devidos.

Portanto, enquanto a elisão fiscal é uma técnica ou ferramenta específica que integra o planejamento tributário, ela não o resume por completo e deve ser utilizada dentro dos limites estritos da legalidade e das normas vigentes. O planejamento tributário, por sua vez, é um processo mais amplo que envolve a organização das atividades econômicas de uma empresa ou indivíduo com o objetivo de minimizar a carga tributária de forma legal. Ele abrange diversas estratégias e decisões, como a escolha do regime tributário, a reorganização societária e o ajuste do *timing* de receitas e despesas.

Rubens Gomes de Souza introduziu no Brasil um critério objetivo para distinguir entre elisão e evasão fiscal, frequentemente citado na literatura jurídica sobre o tema. Ele argumenta que a elisão fiscal ocorre antes da ocorrência do fato gerador do tributo e está dentro dos limites da lei, enquanto a evasão fiscal acontece após o fato gerador, utilizando meios ilícitos para evitar o pagamento de tributos.

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal²³.

Adicionalmente, é fundamental estabelecer critérios e princípios que orientem a prática do planejamento tributário, visando evitar abusos e práticas ilegais.

²¹ MENDES MOREIRA, André. **Elisão e Evasão Fiscal**: Limites ao Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 2019.

²² *Ibid.*

²³ *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento Fiscal**: Teoria e Prática. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

Portanto, o planejamento tributário visa alcançar uma gestão mais eficiente dos tributos, levando em conta a complexidade do sistema tributário, as particularidades de cada atividade empresarial e as oportunidades de economia fiscal permitidas pela legislação²⁴.

No contexto deste primeiro capítulo, é imperativo destacar que o planejamento tributário deve ser rigorosamente pautado por princípios éticos e pela observância das normas legais. Esse planejamento não deve ser concebido como uma ferramenta para a criação de estratégias artificiais ou fraudulentas com o objetivo de elidir o pagamento de tributos. Ao contrário, deve-se valorizar o uso adequado das regras e das oportunidades previstas na legislação, visando otimizar a carga tributária de maneira legítima e responsável.

Assim, um planejamento tributário legítimo desempenha um papel crucial na manutenção da saúde financeira das empresas, contribuindo para sua competitividade no mercado e facilitando a realização de novos investimentos. A otimização fiscal responsável não apenas fortalece o tecido empresarial, mas também tem impactos positivos mais amplos, como a preservação e a criação de empregos, além de fomentar o desenvolvimento econômico sustentável.

No entanto, é essencial reconhecer que o planejamento tributário está limitado por barreiras legais bem definidas. A legislação tributária inclui uma série de dispositivos projetados para prevenir abusos e práticas ilícitas, como a simulação de operações e a criação de estruturas societárias puramente artificiais, desprovidas de propósito econômico genuíno. Portanto, torna-se fundamental manter um equilíbrio entre a eficiência na redução da carga tributária e a estrita adesão aos princípios e limites impostos pela legislação vigente.

A busca por esse equilíbrio é imperativa para assegurar que o planejamento tributário seja conduzido dentro dos marcos éticos e legais, promovendo uma prática fiscal que não apenas beneficia as empresas em termos de menor carga tributária, mas também respeita a integridade do sistema tributário, contribuindo para a justiça fiscal de forma geral.

Pensando sobre a definição de planejamento tributário, Heleno Tôrres ensina de maneira ilustre que:

Com a expressão ‘planejamento tributário’ deve-se designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados. As atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações, corresponde à noção de legítima economia de tributos. Decerto que pode haver planejamento tributário com conteúdo ilícito, só que, nesse

²⁴ SOUZA, Samara Melo. **A responsabilidade do contador na utilização do planejamento tributário como mecanismo de gestão dos tributos**. 2021. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual do Maranhão, Centro de Estudos Superiores de Codó, 2021.

caso, mesmo sendo o objeto ilícito, o ato de planejar será sempre lícito, não sendo rigoroso, portanto, atribuir uma autuação ilícita à conduta de organizar negócios, preventivamente.

É que a finalidade de economizar tributos pode ser atingida tanto por atos legítimos como por atitudes ilícitas do contribuinte. Por esse motivo, somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, ou verificada a sua omissão na constituição dos fatos, por meio da linguagem competente, é que poderá o Fisco controlar a operação para determinar sua liceidade (legítima economia de tributos) ou ilicitude e precisar se houve evasão, elusão tributos ou negócio indireto legítimo e válido que atenda uma lícita economia de tributos. De nenhum ilícito se pode cogitar antes que se ponha em prática os atos planejados²⁵.

O autor ainda arremata que:

Quer dizer, tanto o planejamento pode ter um objeto uma organização de atos lícitos, de acordo com o ordenamento, quanto pode dispor uma programação de atitudes, comissivas ou omissivas, com finalidades ilícitas, na pretensão de minimizar a carga tributária. Nesse caso, presume-se que todas as operações estarão sendo postas em prática com efetiva idoneidade e que os negócios jurídicos serão válidos e regulares, com adequada correspondência entre a forma e o conteúdo. Mas uma vez verificada a concretização dos atos planejados, abrem-se então as possibilidades para os atos de controle, não sobre o planejamento ou como decorrência dele, mas sobre os negócios jurídicos praticados efetivamente ou as omissões decorrentes.

Por essa razão, o Estado não controla o planejamento; controla, sim, a concretização dos atos condicionados pelas informações veiculadas pelo planejamento, de tal sorte que somente após a efetivação dos atos planejados é que os Estados poderão tomar medidas corretivas às condutas ilícitas perpetradas, segundo os graus sancionatórios típicos: desconsideração dos atos ou negócios para a elusão; aplicação de penalidades para a evasão ou sanções criminais, se o ato configurar alguma espécie de crime contra a ordem tributária, como a sonegação de tributos, por exemplo. Mas tudo dependerá da efetivação dos atos planejados, por ação ou omissão²⁶.

Para Heleno Torres, o planejamento tributário é sempre considerado uma atividade legítima, mas sua legalidade é determinada pelos resultados que produz²⁷. O Fisco, portanto, deve concentrar sua análise nos efeitos resultantes do planejamento, não apenas no ato de planejar. Contudo, embora o resultado seja um foco relevante, a forma e os meios utilizados para implementar o planejamento tributário também são fundamentais. A avaliação da legalidade, ética, transparência e sustentabilidade das estratégias é crucial para determinar se essas práticas são aceitáveis e se cumprem com o objetivo de *compliance* fiscal, sem violar princípios legais e éticos.

A legalidade e licitude do planejamento tributário são aferidas pelos efeitos que ele gera. Como Heleno Torres destaca, o planejamento tributário é uma atividade legítima em sua essência, mas sua legalidade é avaliada com base nos resultados concretizados pelo

²⁵ TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transacionais**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 31.

²⁶ *Ibid*, p. 38.

²⁷ COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. A interpretação econômica do direito tributário e a flexibilização do princípio da legalidade: um risco à democracia. In: **XIX ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI**, 2010, Fortaleza: CONPEDI, 2010. p. 4226-4234.

contribuinte²⁸. O Fisco verifica se as operações representam uma economia legítima de tributos ou se configuram evasão fiscal, ou seja, práticas ilícitas. Portanto, o foco das autoridades fiscais reside nos efeitos das ações planejadas, e não apenas no ato de planejar.

Além de considerar a legalidade imediata dos métodos utilizados, é fundamental que o planejamento tributário seja sustentável a longo prazo. Estratégias baseadas em interpretações dúbias ou suscetíveis a mudanças legislativas podem resultar em consequências fiscais instáveis. O Fisco se interessa pelos efeitos econômicos do planejamento porque eles refletem a verdadeira natureza das operações e a intenção subjacente. Planejamentos que resultam em uma carga tributária substancialmente reduzida, sem uma justificativa econômica sólida, podem ser vistos como abusivos ou artificiais.

Ao concluir o primeiro capítulo, é essencial entender que o planejamento tributário envolve uma série de escolhas entre alternativas legais que são realizadas antes da ocorrência dos fatos geradores de tributos. O propósito fundamental desse planejamento é minimizar a carga tributária, seja por meios diretos ou indiretos, permitindo aos contribuintes otimizar suas obrigações fiscais dentro do arcabouço legal vigente, sem transgredir a legislação tributária.

Dessa forma, é correto afirmar que a elisão fiscal é uma componente intrínseca do planejamento tributário. Muitas vezes, a linha entre elisão e planejamento tributário pode parecer tênue, já que ambos visam à economia de tributos de forma legal. Neste estudo, ambos os conceitos serão tratados de maneira complementar.

Entretanto, é crucial distinguir a elisão fiscal da evasão fiscal. Enquanto a elisão opera dentro dos limites da legalidade, aproveitando-se de lacunas legais sem infringir a lei, a evasão fiscal transgredir as normas tributárias, envolvendo práticas ilícitas como fraude, sonegação ou simulação, conforme discutido na análise doutrinária anterior. A próxima seção deste trabalho se concentrará nessas diferenças, discutindo em profundidade as implicações legais e fiscais de cada prática, e ressaltando a importância da integridade no planejamento tributário para evitar consequências jurídicas adversas.

1.3 CRITÉRIOS PARA A DEFINIÇÃO DOS INSTITUTOS JURÍDICOS

Após a análise conceitual, dois critérios fundamentais, amplamente reconhecidos pela doutrina, emergem como elementos cruciais na delimitação entre os institutos da evasão e da

²⁸ *Ibid.*

elisão fiscal. Esses critérios têm como objetivo mitigar os riscos legais e garantir a segurança jurídica, ao estabelecer parâmetros claros que permitam distinguir as práticas lícitas de planejamento tributário das condutas ilícitas, voltadas para a fraude ou sonegação fiscal.

Critério Cronológico: A elisão fiscal ocorre sempre antes da concretização da hipótese de incidência tributária, sendo caracterizada como uma prática preventiva e planejada para otimizar a carga tributária dentro dos marcos legais. Já a evasão fiscal ocorre concomitantemente ou após a ocorrência do fato gerador, configurando-se como uma tentativa de esquivar-se do pagamento devido, frequentemente utilizando meios ilícitos.

Este critério objetivo de distinção foi introduzido no país por Rubens Gomes de Souza²⁹, que o descreveu nos seguintes termos:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.

A obrigação de pagar tributos deriva diretamente da lei (*ex lege*), e o crédito tributário a favor do Estado surge apenas com a ocorrência do fato gerador. Dessa forma, se a realização do fato previsto na norma jurídica for evitada, não haverá base para a tributação do contribuinte, pois ele não terá praticado o ato que a lei qualifica como gerador da obrigação tributária. Por isso, os atos de elisão fiscal, sendo lícitos, devem sempre anteceder a ocorrência da hipótese de incidência, configurando-se como uma estratégia preventiva e legal para evitar a tributação.

Miguel Delgado Gutierrez³⁰, corrobora com o entendimento.

Para a maioria dos doutrinadores, a principal distinção entre ambas deve ser feita sob o aspecto temporal. Se o contribuinte, tendo o intuito de se esquivar da obrigação tributária, agiu ou se omitiu antes da ocorrência do fato gerador, ocorre a elisão fiscal. Se o contribuinte agir ou se omitir no instante em que ou depois que se manifestou o pressuposto de incidência do tributo, dá-se a evasão ou fraude fiscal. Assim, a elisão consistiria na atividade comercial tendente a impedir o nascimento da obrigação tributária, pela não-realização do seu fato gerador, enquanto a evasão consistiria na conduta que visa ocultar o fato gerador já ocorrido.

Entretanto, há hipóteses em que a evasão fiscal pode ocorrer antes da efetiva incidência da norma tributária. Um exemplo clássico é o do comerciante que emite notas fiscais adulteradas antes de promover a saída da mercadoria de seu estabelecimento, evidenciando que

²⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financieiras, 1960, p. 113.

³⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 76.

o uso exclusivo do critério temporal para diferenciar elisão e evasão fiscal pode apresentar falhas. Nesse caso, embora o ato ilícito ocorra antes do fato gerador, caracteriza-se como evasão fiscal, uma vez que envolve a intenção de fraudar o sistema tributário e reduzir indevidamente o valor do tributo devido.

Da mesma forma, Dalmora³¹ cita um exemplo que desafia a simplicidade de se basear unicamente na ocorrência do fato gerador para determinar se uma conduta é evasiva ou elisiva. O autor argumenta que até mesmo uma conduta elisiva poderia ocorrer após o fato gerador, exemplificando que:

[...] quando o REFIS foi instituído, diversas pessoas jurídicas ingressaram nele, mesmo sem real necessidade econômica de parcelarem seus débitos, mas tão somente com o fim de poderem optar pela forma de apuração pelo lucro presumido, o que não poderiam fazer, pelas vedações normais a essa forma de tributação, em condições normais. Trata-se de um legítimo planejamento tributário.

Assim, a partir do exemplo citado, observa-se que, mesmo após a ocorrência do fato gerador, o contribuinte ainda pode obter vantagens econômicas por meio do planejamento fiscal. No entanto, a compreensão anterior de que as ações de planejamento elisivo deveriam necessariamente preceder a ocorrência do fato gerador não se mostra mais completamente segura ou suficiente para determinar a licitude do ato. Além disso, essa premissa não é mais adequada como instrumento distintivo entre elisão e evasão fiscal.

Como argumenta Leandro Paulsen³², a distinção cronológica entre elisão e evasão fiscal, embora útil, não abrange todas as situações possíveis, já que casos claramente evasivos podem ser detectados antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Paulsen destaca que a fraude à lei, frequentemente categorizada como uma forma de evasão fiscal, envolve a prática de evitar, de modo ardiloso, consciente e doloso, a concretização do fato gerador do tributo. Essa observação ressalta a complexidade do campo tributário e questiona a suficiência dos critérios temporais tradicionalmente utilizados para distinguir entre esses dois tipos de planejamento fiscal.

Consciente da complexidade envolvida, a doutrina tradicional considera, além do aspecto cronológico, a legitimidade dos meios utilizados para uma correta caracterização da elisão ou evasão fiscal. Conforme mencionado, a análise da licitude dos meios empregados verifica a conformidade dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente. Na elisão fiscal, utilizam-se exclusivamente meios lícitos, enquanto na evasão fiscal recorrem-se a meios ilegítimos, como fraude, sonegação e simulação.

³¹ DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão. **Âmbito Jurídico. Rio Grande, XVIII**, n. 135. 2015.

³² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 891.

De acordo com os princípios da legalidade e da especificidade conceitual fechada, que orientam o direito tributário brasileiro, qualquer conduta que vise à economia de impostos será considerada lícita, desde que não seja expressamente vedada pelo legislador. Vale observar que, nos conceitos internacionais de elisão (tax avoidance) e evasão (tax evasion), a distinção se baseia estritamente na legitimidade dos meios utilizados para evitar o pagamento de tributos.

No que tange ao critério dos meios ou da validade, ao analisar a questão, Pesce³³ identifica como fundamental para diferenciar o planejamento tributário da evasão fiscal a seleção dos meios empregados, explicando que:

Toda atividade é desenvolvida para o atingimento de um fim. Trata-se de um conjunto de atos ordenados a um objetivo fixado, uma unidade teleológica, portanto. Mais especificamente, significa a seleção de meios para a consecução do fim proposto. Importa o fim fixado, sendo os meios, em princípio, quaisquer, exigindo-se, apenas, a sua adequação à prossecução daquele. É nesta seleção de meios que se contém a elisão. É ela exatamente uma seleção de meios.

O entendimento exposto destaca a importância de combinar dois critérios fundamentais — o cronológico e a licitude dos meios — para efetuar uma distinção precisa entre elisão fiscal e evasão fiscal. Essa análise é crucial para identificar quais atos se enquadram em práticas legítimas de planejamento tributário e quais constituem ações ilícitas. Somente a aplicação conjunta desses critérios permite uma avaliação completa, garantindo que o contribuinte esteja atuando dentro dos limites legais, evitando, assim, que estratégias tributárias sejam confundidas com práticas fraudulentas.

Conforme assevera o Professor Sacha Calmon³⁴:

Tanto na evasão comissiva ilícita quanto na elisão fiscal, existe uma ação intencional do contribuinte com o objetivo de não pagar ou pagar menos tributo. As diferenças residem em: (a) a natureza dos meios empregados — na evasão ilícita, os meios são sempre ilícitos, envolvendo fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participa, ocorre o conluio. Na elisão, os meios são sempre lícitos porque não são vedados pelo legislador; (b) o momento da utilização desses meios — na evasão ilícita, a distorção da realidade ocorre no momento em que se verifica o fato jurídico-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurídico-tributário, ou como destaca Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos adotará a forma menos onerosa.

³³ PESCE, Ricardo Amaral. Planejamento tributário. **Jus Navigandi**, Teresina, 11 jan. 2005. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/6016/planejamento-tributario>. Acesso em: 15 ago. 2024.

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. Cit.*, 1998, p. 174.

Portanto, ao analisar a interação entre o momento de aplicação dos meios e sua conformidade com a legalidade, estabelece-se uma base sólida para distinguir os institutos da elisão e da evasão fiscal. Essa abordagem proporciona clareza e consistência na interpretação e aplicação das normas tributárias, garantindo uma separação adequada entre as práticas lícitas de elisão fiscal e as práticas ilícitas de evasão. Com isso, reforça-se a segurança jurídica no âmbito fiscal, assegurando que o contribuinte possa planejar suas obrigações tributárias de forma legítima e conforme a legislação vigente.

1.4 A NORMA GERAL ANTIELISÃO FISCAL: CONTEXTO, APLICAÇÃO E IMPLICAÇÕES

Devido ao contínuo aumento da carga tributária no país, empresas e pessoas físicas estão sendo compelidas a arcar com tributos cada vez mais elevados, o que as tem levado a buscar meios alternativos para reduzir suas obrigações fiscais. Nesse contexto, o fisco tem intensificado seus esforços para combater a evasão e a elisão fiscal ilegítima, promulgando leis que visam desconsiderar negócios jurídicos simulados e aplicar penalidades severas aos infratores.

Uma das medidas adotadas para combater a evasão fiscal, complementando outras legislações, foi a instituição da Lei Complementar nº 105/2001, que autoriza o fornecimento e o cruzamento de informações entre instituições financeiras com o objetivo de reduzir os crimes contra a ordem tributária. Apesar dos esforços do fisco em fiscalizar atos e negócios jurídicos relacionados à evasão e elisão fiscal, essa fiscalização nem sempre é eficaz. Isso se deve, em parte, à dificuldade em monitorar todas as transações e, em parte, à interpretação ambígua de condutas lícitas de elisão, que, embora legais, são frequentemente vistas pelo fisco como potencialmente ilícitas.

Baseando-se em princípios constitucionais, como a livre iniciativa e a autonomia da vontade — que são cláusulas pétreas —, bem como nos princípios da propriedade e da legalidade, todos têm o direito de praticar atos que visem à economia de tributos, desde que realizados de forma lícita. Assim, impor sanções punitivas àqueles que agem dentro dos limites legais seria incorreto e desproporcional.

A norma geral antielisão fiscal, introduzida pela Lei Complementar 104/2001, acrescentou um parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), permitindo que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos que dissimulem a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos

da obrigação tributária. Essa norma visa combater práticas de planejamento tributário que abusam de formas e direitos para evitar ou reduzir a tributação de maneira desleal e artificial.

Art. 116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhes são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único – A autoridade administrativa poderá 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, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Com a publicação dessa norma, sua regulamentação ainda estava pendente, mas foi rapidamente suprida pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que estabeleceu procedimentos para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários. No entanto, quando a Medida Provisória foi convertida na Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, os artigos referentes à norma antielisão foram eliminados, resultando na ausência de regulamentação específica em lei.

Embora essa mudança tenha superado a divergência inicial, ela deu origem a um intenso debate sobre a legitimidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no que tange ao seu impacto sobre o planejamento tributário. Esse debate torna-se cada vez mais relevante, considerando a elevada carga tributária enfrentada no país, e a necessidade de clareza quanto aos limites do planejamento fiscal.

Segundo Kelsen³⁵, a ação ou omissão especificada pela ordem jurídica, que constitui a condição ou o pressuposto para um ato de coerção determinado pela mesma ordem jurídica, é considerada um ilícito ou delito. O ato de coerção previsto como consequência desse ilícito ou delito, por sua vez, configura a sanção. Dessa forma, uma ação ou omissão é qualificada como ilícita ou delitiva apenas quando é feita pressuposto de um ato de coerção pela própria ordem jurídica.

Baseando-se nessa premissa, torna-se essencial realizar uma análise comparativa entre a elisão fiscal e o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN). Com a inserção desse parágrafo, conferiu-se à autoridade administrativa o poder de desconstituir atos ou negócios jurídicos que, à primeira vista, possam parecer ilícitos. Essa interpretação é adotada

³⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 124

pelo fisco, que utiliza uma abordagem econômica e a teoria do abuso das formas para desconsiderar atos, focando na real capacidade econômica do sujeito passivo. Essa conduta visa, primordialmente, à maximização da arrecadação tributária, essencial para o financiamento das atividades estatais.

Ao adotar essa postura, o fisco busca distinguir entre atos legítimos de elisão fiscal e aqueles que, apesar de formalmente corretos, configuram um abuso de direito, comprometendo a integridade do sistema tributário e possibilitando a dissimulação do fato gerador. No entanto, essa ampliação dos poderes administrativos tem gerado debate acerca dos limites da intervenção estatal e a eventual violação do princípio da segurança jurídica, essencial ao direito tributário.

Inicialmente, é fundamental diferenciar a **elisão**, que é lícita, da **evasão**, que é ilícita. No contexto da autonomia da vontade e do direito de propriedade, o contribuinte tem o direito de optar por não realizar o fato gerador. Se tal conduta não está tipificada como ilícita no Código Tributário ou na Constituição, não há justificativa para desconsiderar atos ou omissões que não se baseiam em falsificações ou outros meios ardilosos repudiados pela legislação.

Contrariamente ao que alguns possam pensar, o parágrafo único do artigo 116 do CTN não tem o objetivo de extinguir o instituto da elisão fiscal, mas sim de tratar da **evasão fiscal**. Quando a norma se refere à dissimulação da ocorrência do fato gerador ou à alteração da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, está claramente se referindo à evasão. Portanto, é equivocado abordar a elisão nesse contexto, pois os dois institutos são essencialmente distintos.

É plausível considerar que o que hoje é considerado lícito possa, no futuro, ser transformado em ilícito por meio de alteração legislativa. O ordenamento jurídico poderia tornar intolerante qualquer prática de elisão fiscal, classificando como ilícita toda ação que, mesmo não violando diretamente a lei, vise a evitar a ocorrência do fato gerador ou interferir em sua quantificação. Tal mudança legislativa deslocaria para a ilicitude práticas atualmente lícitas, conforme os padrões estabelecidos pela Constituição de 1988 e sua legislação complementar³⁶.

Portanto, a legislação em questão não trata propriamente da elisão fiscal, mas combate exclusivamente a evasão fiscal. Não é admissível combater o que é legalmente permitido, nem é razoável desconsiderar uma conduta que, embora não convencional, é executada sem omissões ou intenção de sonegar tributos, buscando apenas minimizar a carga tributária de forma lícita. O que se observa com a edição do parágrafo único do artigo 116 do CTN é uma

³⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Curso de direito tributário**. Coord: MARTINS, Ives Gandra da Silva. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 451.

tentativa de interferir em princípios fundamentais, como a autonomia da vontade e o direito de propriedade, além do princípio da legalidade, de maneira discricionária.

Houve debates sobre a constitucionalidade dessa norma, especialmente no que se refere aos princípios da legalidade e da tipicidade no sistema tributário. Os críticos argumentavam que forçar a interpretação de negócios jurídicos para enquadrá-los em uma hipótese de incidência tributária poderia constituir uma violação das regras tributárias. No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) confirmou a constitucionalidade da norma, reconhecendo sua importância no combate à astúcia de contribuintes que buscam evitar o pagamento de tributos de forma abusiva³⁷.

A Ministra Cármen Lúcia, em seu voto, enfatizou que a aplicação do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) está restrita aos atos ou negócios jurídicos que demonstram intenção de dissimulação ou ocultação do fato gerador do tributo. Ela destacou: "É necessária a configuração de um fato gerador que, além de estar expressamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, dando origem à obrigação tributária."

Assim, a norma não autoriza a tributação com base meramente na intenção de ocultação por meio de uma forma jurídica, como argumentado pela Confederação Nacional do Comércio (CNC). A Ministra esclareceu: "A autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar a base de cálculo e a alíquota a uma hipótese de incidência que esteja estabelecida em lei e que já tenha ocorrido."

Ela acrescentou que o objetivo do artigo 116 é assegurar a máxima efetividade aos princípios da legalidade tributária e da lealdade tributária, reforçando o compromisso com a transparência e a justiça no sistema tributário.

Embora tenha havido tentativas de regulamentação específica, como a MP 685/2015, a norma geral antielisão ainda não foi regulamentada de forma definitiva. No entanto, isso não tem impedido sua aplicação pelos órgãos administrativos, que utilizam as regras de procedimento administrativo existentes, assegurando o direito de defesa e o contraditório ao contribuinte.

Em resumo, a norma geral antielisão fiscal representa um esforço significativo para garantir a equidade no sistema tributário, evitando que contribuintes escapem da tributação por

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446**. Relator: Min. Carmem Lucia. Data de julgamento: 11 abr. 2022. Data de publicação: 27 abr. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur463131/false>. Acesso em: 12 maio 2024. OLIVEIRA, Ábner Praxedes de; SILVA, Maria de Fátima Lopes da. Responsabilidade tributária do advogado: uma análise a partir da ADI 4.845 e das reais perspectivas jurídicas de responsabilidade. **Revista FIDES**, v. 12, n. 1, p. 927-941, 2021. Disponível em: <http://revistafides.ufrn.br/index.php/br/article/download/586/593>. Acesso em: 12 maio 2024.

meio de estratégias que, embora formalmente legais, sejam substancialmente abusivas. Seu objetivo é preservar a intenção do legislador tributário, assegurando que todos contribuam de forma justa com sua parcela de tributos.

Concluída a análise dos conceitos fundamentais e das práticas associadas ao planejamento tributário e à evasão fiscal, o estudo agora se volta para a responsabilidade tributária solidária. O segundo capítulo será dedicado a descrever a responsabilidade solidária conforme estabelecida pelo Código Tributário Nacional (CTN), detalhando os critérios e as implicações dessa responsabilidade no contexto tributário.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Nas relações jurídicas em geral, prevalece a norma de que a obrigação de cumprir a prestação recai sobre quem a contraiu. No Direito Tributário, essa norma é mantida: o pagamento do tributo é responsabilidade do indivíduo que realizou a conduta descrita na legislação que institui a exação, conhecido como contribuinte³⁸. No entanto, essa regra comporta exceções. Em certos casos, o legislador atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo a um terceiro, distinto do contribuinte. Esse terceiro, denominado “responsável tributário”, assume a posição de sujeito passivo da obrigação, podendo arcar com o ônus da obrigação tributária de forma exclusiva, solidária ou subsidiária, mesmo não sendo a parte original na relação jurídica.

A complexidade das relações jurídicas na política tributária naturalmente gera controvérsias, demandando uma regulação específica. Isso está em consonância com as características do sistema tributário constitucional brasileiro, que exige que a instituição ou majoração de tributos ocorra exclusivamente por normas estabelecidas em lei formal. No ordenamento jurídico brasileiro, a responsabilidade tributária é tratada no Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário) do Código Tributário Nacional (CTN), abrangendo os artigos 128 a 138.

Contudo, essa regulamentação não deve limitar a abrangência da análise desta matéria. Por isso, o presente estudo examinará também outros dispositivos do próprio CTN, como os artigos 124 e 135, além de disposições constitucionais direta ou implicitamente relacionadas, para evitar interpretações fragmentadas ou inconsistentes. Dessa forma, busca-se evitar conceitos equivocados que possam ser usados como fundamento para uma extensão indevida da responsabilidade tributária.

Com essa abordagem, será possível analisar detalhadamente a estrutura e o funcionamento da responsabilidade tributária, com ênfase no artigo 124, I, do CTN, e a atribuição de responsabilidade a consultores e advogados.

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.001.450**. Relator: Castro Meira. Data de julgamento: 11 mar. 2008. Data de publicação: 27 mar. 2008. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_processo=RESp1001450. Acesso em: 12 maio 2024.

2.1 PRIMEIRAS CONSIDERAÇÕES

A responsabilidade tributária é um tema de grande relevância, exigindo do intérprete do Direito uma análise cuidadosa e meticulosa, uma vez que impõe a terceiros o pagamento de obrigações tributárias que não lhes são diretamente imputáveis. À primeira vista, essa prática pode parecer abusiva, pois o legislador seleciona indivíduos que estão fora da relação tributária principal para satisfazer tributos relativos a rendas que não auferiram, serviços públicos dos quais não se beneficiaram, mercadorias que não comercializaram ou patrimônios que não adquiriram — ou seja, fatos geradores que não realizaram, e, conseqüentemente, sem demonstração de capacidade contributiva.

Adicionalmente, essa disposição pode ser aplicada para direcionar o passivo tributário aos consultores responsáveis pela elaboração do planejamento tributário. Conforme disposto no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN) e corroborado por entendimentos de auditores fiscais, que serão analisados no capítulo 4, verifica-se a existência de um interesse comum entre as partes envolvidas, o que pode justificar a responsabilização solidária

É um princípio fundamental das relações sociais que os indivíduos sejam responsáveis por seus próprios atos, uma máxima que permeia todo o ordenamento jurídico. No âmbito tributário, a relação entre o contribuinte e o fato gerador é particularmente estreita, visto que a tributação constitui uma intervenção heterônoma na esfera patrimonial do indivíduo. As competências tributárias são definidas de maneira taxativa³⁹, ou seja, a tributação só é aplicável às condutas previamente estabelecidas na Constituição e detalhadamente regulamentadas na legislação tributária. Assim, ao optar por não realizar uma conduta especificada na hipótese de incidência do tributo, o indivíduo evita sua tributação, estando essa decisão amparada pelos princípios da liberdade, da propriedade e da livre iniciativa.⁴⁰

Contudo, na qualidade de responsável tributário, o indivíduo é obrigado a recolher o tributo sem ter praticado a conduta geradora. Diante disso, emergem duas premissas claras: a responsabilidade tributária não deve ser utilizada como uma imposição arbitrária de pagamento

³⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 256.

⁴⁰ SCHÖN, Wolfgang. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsungleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: HÜTTEMANN, Rainer (Org.). **Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht**. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 39.

do tributo a terceiros⁴¹, e constitui uma exceção — embora frequente — à estrutura convencional da relação tributária⁴².

A primeira consideração possui um caráter estrutural: a designação da responsabilidade tributária necessita de uma estrutura que assegure seu alinhamento com o sistema tributário estabelecido pela Constituição. Embora a Constituição não detalhe explicitamente as condições sob as quais a responsabilidade tributária é atribuída, nem estabeleça critérios específicos, análises de seu conteúdo permitem identificar normativas que limitam o poder legislativo na atribuição indiscriminada dessa responsabilidade. Se tal liberdade fosse permitida, invalidaria a definição de competências tributárias, pois o legislador poderia alocar o ônus tributário a terceiros de maneira arbitrária, comprometendo a integridade do sistema⁴³.

Ademais, a separação subjetiva entre a ação que gera o tributo e a obrigação de pagá-lo não concede ao legislador total liberdade de ação. Essa responsabilidade é aceitável apenas quando se mantém nos limites dos direitos e garantias constitucionais. Portanto, é essencial que os critérios e limites da responsabilidade tributária sejam claramente derivados das disposições constitucionais.

O caráter excepcional da responsabilidade tributária deve orientar sua interpretação; não se pode atribuir responsabilidade a um indivíduo sem previsão legal explícita. Além disso, a aplicação dessa responsabilidade requer a plena observância de seus pressupostos e a estrita aderência a seus limites, sem concessões. É inadmissível presumir responsabilidade tributária ou fundamentá-la apenas em princípios ou conveniências fiscais. Nesse sentido, são criticáveis as decisões judiciais que recorrem a interpretações descontextualizadas ou analogias para atribuir responsabilidades tributárias que o legislador não explicitou.

Considerando que tal exceção, mesmo quando estabelecida em conformidade com o ordenamento jurídico, pode restringir diretamente direitos fundamentais, como a propriedade e a liberdade do indivíduo responsabilizado, cabe ao intérprete redobrar o cuidado na fundamentação normativa ao definir suas hipóteses de aplicação.

Geraldo Ataliba⁴⁴ afirma de forma incisiva que "a deslocação do sujeito passivo é absolutamente excepcional no sistema tributário brasileiro, exigindo do legislador um rigoroso e extremo cuidado". Em resumo, a tributação deve alcançar aquele que efetivamente praticou o

⁴¹ FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. São Paulo: IOB, 2010, p. 20.

⁴² GIANNINI, A. D. **Istituzioni di diritto tributario**. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960, p. 110.

⁴³ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 21.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 84.

fato gerador, sendo excepcional a transferência dessa obrigação a terceiros. Portanto, essa é a abordagem correta que o intérprete deve adotar na análise da questão.

Vale ressaltar que a responsabilidade tributária é um mecanismo jurídico válido e de grande importância para a eficácia da tributação. No entanto, seu uso impróprio não é aceitável, pois resulta na imposição indevida de ônus econômico a terceiros. Assim, para evitar abordagens simplistas, é fundamental promover um entendimento adequado dessa responsabilidade, o que se faz pela análise de suas finalidades e de como ela está estruturada no sistema tributário brasileiro. A partir desse entendimento, é possível avançar no estudo da responsabilidade tributária, definir seus contornos e, finalmente, verificar sua aplicabilidade a consultores tributários em suas atuações nos planejamentos fiscais.

Um planejamento tributário eficaz deve evitar simulações ou fraudes, respeitando o fato gerador do tributo e a substância do negócio. Embora a interpretação de cada caso seja subjetiva, as autoridades fiscais não podem impor sanções sem fundamentação sólida. O conceito de propósito comercial, embora não esteja claramente definido, é um critério importante para que o planejamento tributário não seja desconsiderado pelo CARF.

Esse enquadramento estabelece um vínculo direto com o último capítulo, que se dedicará à análise da interpretação jurisprudencial sobre a responsabilidade tributária solidária de advogados e consultores. Nele, será explorada a interpretação dos tribunais sobre essas questões complexas. O exame detalhado das decisões judiciais e das interpretações do CARF será crucial para compreender como a responsabilidade tributária é aplicada na prática, especialmente em casos de planejamento tributário considerado abusivo ou fraudulento. O foco será analisar se a jurisprudência atual apoia um ambiente fiscal justo e equitativo, que proteja tanto os direitos dos contribuintes quanto os interesses fiscais do Estado.

2.2 RESPONSABILIDADE CIVIL

A responsabilidade civil tem sido reconhecida como uma das áreas mais desafiadoras do direito, conforme apontado por Maria Helena Diniz⁴⁵. Este desafio decorre do seu contínuo desenvolvimento no âmbito do Direito Moderno e do impacto que exerce em variadas atividades humanas, intensificado pelo avanço tecnológico e progresso material⁴⁶.

⁴⁵ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. Responsabilidade Civil. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 3.

⁴⁶ CARICATI. A responsabilidade do advogado nos casos de planejamento tributário. **Caricati**. 21 set. 2020. Disponível em: <https://www.caricati.adv.br/responsabilidade-do-advogado-nos-casos-de-planejamento-tributario/>. Acesso em: 25 maio 2024.

O tema da responsabilidade civil permeia todos os aspectos da vida social, impactando diversas formas de atividade que resultam em danos. Todo dano, seja moral ou patrimonial, infringido a uma pessoa exige soluções jurídicas eficazes, já que o Direito busca garantir que nenhuma ofensa, especialmente aquelas que causam lesão patrimonial, permaneça sem reparação⁴⁷.

Nesse contexto, foram identificadas várias categorias de responsabilidade civil. Este trabalho foca em explorar algumas delas: a responsabilidade civil subjetiva, objetiva, contratual e extracontratual, com o intuito de enquadrar a responsabilidade civil do advogado no contexto jurídico brasileiro.

A responsabilidade civil subjetiva, tradicionalmente aceita pela maioria dos códigos antigos, baseia-se na ideia de culpa⁴⁸. Significa que a obrigação de reparar um dano surge apenas se comprovada a culpa do agente causador. Essa concepção foi adaptada ao longo do tempo para atender às demandas da sociedade moderna, marcada pelo avanço tecnológico e pelo aumento de acidentes.

Em contraste, a responsabilidade objetiva emerge independentemente da culpa, fundamentando-se na noção de risco. Esta teoria atribui responsabilidade ao agente pelos riscos inerentes à sua atividade, mesmo que tenha agido com diligência para evitar o dano⁴⁹.

No direito brasileiro, embora a responsabilidade subjetiva seja o princípio geral, conforme estabelecido nos artigos 186, 187 e 927 do Código Civil, a responsabilidade objetiva também é reconhecida em casos especificamente previstos em lei.

A responsabilidade contratual tem origem na inexecução de um contrato⁵⁰, estando relacionada ao descumprimento das obrigações estabelecidas pelas partes envolvidas.

Por outro lado, a responsabilidade extracontratual decorre da violação de um dever legal, impondo ao agente a obrigação de reparar danos causados a terceiros, mesmo fora de uma relação contratual.⁵¹

Logo, o Código de Processo Civil (CPC) estabelece, nos artigos 77, 78 e 774, e seu parágrafo, o dever de ética e lealdade processual para as partes e seus procuradores durante o processo, assim como o respeito à dignidade dos órgãos do Poder Judiciário. O desrespeito a

⁴⁷ STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade Civil**. São Paulo: RT, 2001, p. 90.

⁴⁸ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil. Responsabilidade Civil**. Vol.4. São Paulo: Atlas, 2003, p. 6.

⁴⁹ *Ibid*, p. 13.

⁵⁰ DINIZ, Maria Helena. *Op Cit.* p. 119.

⁵¹ ALONSO, Paulo Sérgio Gomes. **Pressupostos da Responsabilidade Civil Objetiva**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 9.

esses deveres pode acarretar a responsabilidade do advogado⁵². Além disso, os artigos 79 e 80 do CPC preveem a responsabilidade processual por danos se uma das partes violar a obrigação de agir com lealdade e probidade no processo, ou se a lide for considerada temerária ou maliciosa, conforme declarado por sentença. Nessa situação, cabe multa, que reverterá em favor da parte contrária, conforme a responsabilização tarifada do artigo 81 do CPC⁵³.

No contexto da responsabilidade civil, a discussão sobre o papel do advogado no planejamento tributário é crucial. Desde 2003, a complexidade da responsabilidade civil tem sido destacada por estudiosos como Maria Helena Diniz, que observa seu desenvolvimento contínuo e impacto em diversas atividades devido ao progresso tecnológico e material. Esse ambiente dinâmico reflete diretamente no exercício da advocacia tributária, onde as ações do advogado podem ter consequências significativas tanto para seus clientes quanto para o sistema tributário⁵⁴.

Conectar a responsabilidade civil do advogado ao planejamento tributário permite uma compreensão mais profunda das implicações legais e éticas da profissão, sublinhando a importância de práticas jurídicas que respeitem tanto a lei quanto os princípios de justiça fiscal.

2.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária pode recair sobre o contribuinte, que tem uma relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo, ou sobre o responsável, que, embora não tenha essa relação direta, é designado por lei para cumprir a obrigação tributária.

Diferentemente da responsabilidade civil, que geralmente decorre de um ato ilícito e está associada à reparação de um dano, a responsabilidade tributária está mais relacionada ao cumprimento de obrigações legais. Assim, enquanto a responsabilidade civil se concentra na ideia de compensação por prejuízos causados, a responsabilidade tributária foca no cumprimento de deveres fiscais estabelecidos por lei.

Essa responsabilidade é ativada pela ocorrência de um fato, seja ele lícito ou ilícito, que não constitui, por si só, um fato jurídico tributário, mas que resulta na formação de uma relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável. Essa relação pressupõe a existência de um fato jurídico tributário.

⁵² ALVIM, Arruda. **Manual de direito processual civil**: parte geral. 20. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

⁵³ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília: DOU, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 12 maio 2024.

⁵⁴ DINIZ, Maria Helena. *Op Cit.*

De acordo com o artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN)⁵⁵, o tributo deve ser cobrado do indivíduo que realiza o fato gerador, conhecido como contribuinte, que é o sujeito passivo da obrigação tributária. Entretanto, em certas circunstâncias, o Fisco pode necessitar cobrar o tributo de uma terceira pessoa que não realizou o fato gerador, introduzindo assim a figura do responsável tributário ou sujeito passivo indireto.

Em uma definição ampla, a responsabilidade tributária designa a obrigação de uma pessoa que não é o contribuinte original em relação ao pagamento do tributo. Em sentido estrito, essa relação decorre de um vínculo indireto com a situação que originou o fato gerador, permitindo que os entes tributantes exijam seus créditos de alguém distinto do contribuinte, com base em uma disposição legal clara.

A responsabilidade tributária é atribuída quando a legislação especifica uma terceira pessoa que, sob determinadas condições, assume a posição de sujeito passivo. Essa pessoa deve, então, pagar ou ter seu patrimônio executado para satisfazer a obrigação inicialmente atribuída ao contribuinte. Como estipulado pelo artigo 128 do CTN, a lei pode responsabilizar um terceiro pelo pagamento de um tributo originado pelo contribuinte, contanto que haja um vínculo com a relação jurídico-tributária.

Por consequência, o contribuinte pode ser total ou parcialmente liberado do cumprimento da obrigação. Contudo, é proibido ao Fisco exigir o pagamento do tributo de um terceiro que não tenha qualquer conexão com a situação que gerou o tributo. É relevante notar que o responsável tributário não é apenas obrigado a cumprir com o pagamento da obrigação principal, mas também com quaisquer obrigações acessórias pendentes no momento de sua inclusão passiva.

O propósito legislativo por trás dessa provisão é assegurar que os créditos tributários sejam recebidos pelo Fisco de maneira eficaz, evitando prejuízos à Fazenda Pública em virtude de alterações entre contribuintes, garantindo assim praticidade e celeridade na cobrança. O instituto representa uma medida de segurança para o Fisco e atua como um desestímulo a situações que possam complicar a administração tributária.

Corroborando com o texto, autora Andréa M. Darzé⁵⁶ afirma que:

⁵⁵ 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. BRASIL. *Op. Cit.* 1966

⁵⁶ DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 92.

[...] a instituição de norma de responsabilidade visa, invariavelmente, a alcançar um de três objetivos fundamentais: i. punir o responsável (sanção); ii. viabilizar a arrecadação (necessidade); ou iii. simplificar a arrecadação (interesse).

A responsabilidade tributária em sentido estrito é conceituada pelo mestre Bernardo Ribeiro de Moraes⁵⁷ nos seguintes termos:

[...] a relação jurídica derivada em virtude da qual uma pessoa (ou mais), denominada devedora, fica adstrita a satisfazer certa prestação em proveito de outra, denominada credora, em razão do inadimplemento da obrigação tributária originária. Responsável tributário é a pessoa que se encontra no pólo negativo da relação jurídica derivada, com a obrigação de assumir as conseqüências do inadimplemento da obrigação tributária.

A responsabilidade tributária surge, portanto, a partir do inadimplemento da obrigação tributária. Sua fonte imediata é a lei, enquanto a fonte mediata é a situação jurídica decorrente da inadimplência. A legislação identifica o sujeito responsável, mas isso por si só não é suficiente para gerar a responsabilidade. É indispensável que ocorra o inadimplemento da obrigação tributária, sendo apenas a partir desse momento que a responsabilidade pela prestação devida se concretiza.

Em determinadas circunstâncias, conforme estabelecido na legislação tributária, não há alternativa senão atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do tributo, o que justifica a previsão legal explícita para o redirecionamento da exação. Esse mecanismo proporciona ao Fisco um método de cobrança eficiente e menos oneroso, reduzindo os custos financeiros e de pessoal para o ente público, desde que o responsável possa ser claramente identificado conforme a legislação aplicável.

O Código Tributário Nacional (CTN), promulgado em 1966, aborda essa questão não sob o título de “responsabilidade tributária”, mas do ponto de vista do "sujeito passivo" no Capítulo IV do Título II do Livro Segundo. A legislação foca especificamente em definir quem é o contribuinte e em quais circunstâncias a responsabilidade tributária pode ser atribuída.

Importante notar que, desde sua promulgação, o CTN sofreu poucas modificações significativas em relação à responsabilidade tributária. A principal alteração ocorreu com a Lei Complementar nº 118/2005, que acrescentou três parágrafos tratando da responsabilização de empresas em situação de falência ou recuperação judicial.

⁵⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2. edição, Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 656.

No Brasil, a responsabilidade tributária pode incluir terceiros identificados pela legislação como responsáveis pelo pagamento do tributo. Contudo, até o momento, não existe uma legislação específica que trate da responsabilidade dos consultores tributários e dos limites dessa responsabilidade. Além das disposições do Código Tributário Nacional (CTN), a legislação autoriza municípios, estados e a União a criar, por meio de normas infraconstitucionais, regulamentações adicionais sobre a responsabilidade tributária.

Luciano Amaro⁵⁸ é enfático ao afirmar que a responsabilidade tributária deve obrigatoriamente ser estipulada por lei.

[...] em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte.

Conclui-se que a responsabilidade tributária é um mecanismo essencial no arcabouço jurídico fiscal do Brasil, facilitando a arrecadação eficaz dos tributos e assegurando a solidez das finanças públicas. Diferentemente da responsabilidade civil, a responsabilidade tributária não se origina de um ato ilícito, mas da designação legal que atribui ao responsável tributário o dever de cumprir com as obrigações tributárias, primárias ou acessórias, que não foram satisfeitas pelo contribuinte original.

Este instituto legal, embasado no Código Tributário Nacional e reforçado por legislações complementares e jurisprudências pertinentes, é indispensável para garantir a eficiência na gestão tributária e evitar lacunas que possam prejudicar a coleta de receitas necessárias ao funcionamento do Estado. Além disso, a responsabilidade tributária visa assegurar a equidade na carga tributária, distribuindo o ônus fiscal de forma a refletir a capacidade econômica dos sujeitos envolvidos, sem permitir que mudanças na situação do contribuinte original afetem a capacidade do Fisco de financiar as atividades públicas.

Portanto, ao considerar a responsabilidade tributária no contexto jurídico brasileiro, percebe-se que ela não apenas se alinha aos princípios de justiça fiscal, mas também desempenha um papel crucial em manter a integridade e a eficiência da estrutura tributária do país. Dessa forma, ressalta-se a importância de uma legislação clara e a necessidade de que as disposições legais sejam rigorosamente observadas, para que o sistema tributário continue a ser um instrumento efetivo de arrecadação e justiça social.

⁵⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 338.

O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, que estabelece que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a manifestação de riqueza do fato jurídico. Esse princípio orienta o legislador a selecionar, ao instituir tributos, apenas fatos de relevância econômica, evitando que uma tributação excessiva comprometa os meios de subsistência dos cidadãos, enquanto assegura que o Estado arrecade o necessário para sua manutenção.

A capacidade contributiva refere-se à aptidão de reduzir o patrimônio do realizador do fato gerador, considerando não a riqueza pessoal, mas a riqueza gerada pelo fato jurídico. Se fosse de outra forma, a Constituição teria previsto apenas um critério material, baseado exclusivamente na posse de patrimônio, e todos os tributos incidiriam independentemente dos fatos geradores, considerando apenas a capacidade econômica da pessoa.

Esse princípio determina que os impostos sejam graduados de acordo com a manifestação de riqueza do fato jurídico, limitando, ao mesmo tempo, a tributação. Além disso, restringe os possíveis destinatários da carga tributária, assegurando que o ônus fiscal recaia sobre quem realizou o fato gerador. No entanto, o princípio da capacidade contributiva não regula a sujeição passiva, que se refere à condição de um sujeito figurar no polo passivo de uma relação jurídica, e não à aptidão para suportar o ônus fiscal. O sujeito passivo pode ser qualquer pessoa eleita pela lei, desde que o tributo pago seja subtraído da parcela de riqueza manifestada no fato jurídico.

Assim, o princípio da capacidade contributiva impõe que a regra-matriz de incidência tributária, no critério material de seu antecedente, descreva um comportamento que revele um indicativo de riqueza. No conseqüente, deve prescrever uma relação jurídica em que o sujeito passivo seja o detentor dessa riqueza, ou um terceiro indiretamente relacionado a ela ou ao seu titular. Esse sujeito passivo, por sua vez, será responsável por transferir ao sujeito ativo uma parcela dessa riqueza a título de tributo.

Hugo de Brito Machado⁵⁹ ressalta a importância da justiça e da segurança no arcabouço jurídico ao afirmar que “um sistema normativo que não tende a preservar a justiça nem a segurança, efetivamente não é Direito”. Este princípio encontra eco nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, onde a justiça figura ao lado da liberdade e da solidariedade como pilares da nação (artigo 3, I, CF).

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 129.

A segurança jurídica, tratada como um sobre princípio por alguns autores⁶⁰, e como cânone ou princípio por outros⁶¹, ou ainda como norma-princípio⁶², é amplamente reconhecida como essencial para a realização de direitos fundamentais como a liberdade e a propriedade. É também considerada um instrumento fundamental para a consecução das finalidades estatais.

Humberto Ávila, em sua profunda investigação sobre a segurança jurídica, a identifica em duas dimensões principais. A primeira, a dimensão estática, relaciona-se ao “problema do conhecimento do Direito” e se concentra na cognoscibilidade das normas⁶³. A segunda, a dimensão dinâmica, refere-se aos “problemas de realização do Direito” e abrange os aspectos da confiabilidade e da calculabilidade⁶⁴.

Ambas as dimensões da segurança jurídica visam proporcionar aos cidadãos um sentimento de previsibilidade, permitindo o planejamento de ações futuras com a confiança de que a aplicação das normas será realizada de maneira consistente e confiável⁶⁵. A visão de Ávila é guiada pela ideia de equilíbrio entre essas dimensões, priorizando a compreensão da segurança jurídica em vez de uma busca por certeza, o que contribui para uma análise mais matizada do tema.⁶⁶

Portanto, a segurança jurídica, conforme estruturada e interpretada por esses estudiosos, é fundamental não apenas como garantia de estabilidade legal, mas como um princípio ativo que promove a justiça e a integridade na aplicação do Direito.

[...] uma norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um lado de confiabilidade e calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade - me engano, frustração, surpresa e arbitrariedade - plasmar digna irresponsavelmente seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro⁶⁷.

A cognoscibilidade, no âmbito da segurança jurídica, refere-se à capacidade dos cidadãos de compreender os conceitos normativos, apesar das margens de indeterminação

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 10.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 81.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 182.

⁶² ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 286.

⁶³ *Ibid.* p. 308.

⁶⁴ *Ibid.* p. 363.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, 2019. p. 182.

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.*, 2019. p. 289.

⁶⁷ *Ibid.* p. 286.

inerentes à linguagem. Segundo Humberto Ávila⁶⁸, esse entendimento permite uma apreensão tanto material quanto intelectual das estruturas argumentativas que reconstróem normas gerais e individuais, materiais e procedimentais, por meio de características como acessibilidade, clareza, determinabilidade e abrangência. Ávila observa que, apesar de certa indeterminabilidade ser própria da linguagem, existem “núcleos de sentidos já fixados intersubjetivamente, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, dos quais o intérprete não pode se afastar”⁶⁹, embora isso não signifique imutabilidade.

A capacidade contributiva envolve a compreensão dessas alternativas interpretativas e é central para o controle argumentativo da segurança jurídica, constatável pelo uso efetivo da linguagem e pelo conhecimento de critérios hermenêuticos⁷⁰. Esse caráter argumentativo deve ser permeado por racionalidade e coerência.

Para restringir a indeterminação e estreitar o sentido dos termos, Ávila sugere a utilização de conceitos pré-constitucionais e infraconstitucionais, além da revisão dos processos anteriores de determinação conceitual. Ele admite o uso de argumentos linguísticos, sistemáticos, genéticos e pragmáticos, mas enfatiza a prevalência dos argumentos linguísticos e sistemáticos, sempre apoiados pela coerência substancial dos argumentos.

A dimensão dinâmica da segurança jurídica envolve a calculabilidade, que se refere à capacidade de prever e mensurar um conjunto limitado e estável de consequências atribuídas a atos ou fatos jurídicos, dentro de um período relativamente curto para a aplicação da consequência definitiva. O aspecto da confiabilidade diz respeito à preservação dos atos que envolvem o exercício dos direitos fundamentais de liberdade, assegurados pelo Direito, em virtude da estabilidade, durabilidade e irretroatividade das normas jurídicas, garantindo, assim, um ambiente de previsibilidade e proteção jurídica.

A segurança jurídica abrange a compreensão clara do conceito normativo, a previsão das consequências jurídicas e a garantia de que não haverá mudanças abruptas ou retroativas que possam comprometer a estabilidade do sistema. Esse princípio está frequentemente associado a outros, como o da não surpresa, da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e da confiança legítima.

Neste trabalho, ao examinar a expressão "interesse comum" presente no artigo 124, I, do CTN, será conduzida uma pesquisa baseada em contribuições doutrinárias e na interpretação jurisprudencial, buscando delimitar o núcleo de seu significado. Posteriormente, serão refinados

⁶⁸ *Ibid.* p. 286.

⁶⁹ *Ibid.* p. 269.

⁷⁰ *Ibid.* p. 290.

os limites dessa expressão à luz do sistema jurídico brasileiro, avaliando seus impactos na responsabilidade solidária dos consultores tributários.

2.4 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A RESPONSABILIDADE

A compreensão da coobrigação tributária, conforme delineada no artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN), é fundamental para a correta aplicação das normas fiscais que determinam a responsabilidade pelo pagamento de tributos. Este dispositivo legal contém dois incisos que estabelecem critérios para definir quem são os coobrigados. O primeiro inciso, em particular, trata das pessoas que possuem um “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, uma autoridade no direito tributário, o “interesse comum” mencionado deve ser interpretado de forma restritiva. Não basta qualquer interesse entre as partes envolvidas; é necessário que esse interesse esteja diretamente relacionado à obrigação tributária em si. Ou seja, deve existir uma ligação direta e específica com o fato gerador do tributo, implicando que as partes coobrigadas têm uma participação efetiva na realização do evento ou na operação que deu origem ao tributo.

O legislador, ao estipular essa disposição, visou evitar que pessoas remotamente relacionadas ao fato gerador possam ser arbitrariamente responsabilizadas pelo débito tributário. Isso assegura que apenas aqueles que realmente contribuem ou se beneficiam diretamente da situação que deu origem ao tributo sejam considerados responsáveis. Tal interpretação protege os contribuintes de extensões indevidas do conceito de coobrigação e foca a responsabilidade tributária em quem efetivamente possui um vínculo substancial com o fato gerador. Assim, o quarto capítulo deste trabalho oferecerá uma contribuição importante para o entendimento e aperfeiçoamento da aplicação do direito tributário, contribuindo para a literatura jurídica e a prática administrativa com uma análise fundamentada na legislação e na doutrina, visando garantir que a responsabilidade tributária seja atribuída de forma justa e fundamentada.

Paulo de Barros Carvalho enfatiza que a interpretação do “interesse comum” deve sempre ser pautada pela relevância jurídica desse interesse, descartando interesses meramente econômicos, sociais ou morais. Assim, a aplicabilidade do Artigo 124, I, do CTN deve ser circunscrita a situações em que o interesse compartilhado esteja inequivocamente atrelado à relação jurídica que fundamenta a obrigação tributária. Isso evita interpretações excessivamente amplas que poderiam, de outra forma, levar a injustiças fiscais.

[...] o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrência em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação⁷¹.

Portanto, a interpretação restritiva proposta por Paulo de Barros Carvalho alinha-se com os princípios de justiça tributária e segurança jurídica, garantindo que apenas os verdadeiramente relacionados ao fato gerador sejam responsabilizados, em conformidade com a legislação tributária. Essa abordagem assegura que a aplicação do direito tributário seja justa e coerente com os objetivos do sistema fiscal, limitando a utilização da coobrigação nos casos em que se busca a solidariedade de consultores tributários.

2.4.1 O artigo 124, I do CTN e o interesse comum

O artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece as bases legais para a solidariedade tributária, delineando os critérios pelos quais indivíduos ou entidades podem ser considerados solidariamente responsáveis pelo cumprimento de obrigações fiscais. De acordo com os incisos I e II desse artigo, a solidariedade pode emergir tanto da situação de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal quanto da designação expressa por lei. Essa disposição legal tem implicações significativas para a interpretação e aplicação da legislação tributária, assim como para a definição das responsabilidades fiscais entre as partes envolvidas.

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.⁷²

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2019, p. 386.

⁷² BRASIL. *Op Cit.* 1966, art. 124.

O inciso I enfoca a ideia de interesse comum no evento gerador da obrigação tributária, implicando que, quando duas ou mais pessoas estão conectadas de tal forma que suas ações ou situações coletivas dão origem ao fato gerador da obrigação tributária, essas pessoas podem ser consideradas solidariamente responsáveis. Isso significa que cada uma dessas partes pode ser obrigada a responder pela totalidade da dívida tributária, independentemente de sua participação individual no fato gerador⁷³.

O inciso II, por sua vez, amplia a possibilidade de constituição da solidariedade tributária ao prever que a lei pode designar expressamente sujeitos passivos solidários, independentemente de qualquer conexão direta com o fato gerador da obrigação tributária principal. Essa disposição permite que a legislação atribua responsabilidade tributária a terceiros que, embora não estejam diretamente envolvidos no fato gerador, são considerados responsáveis pelo pagamento do tributo por força da lei⁷⁴.

A análise da solidariedade tributária conforme estabelecido pelo artigo 124 do CTN revela uma ferramenta importante para a administração tributária, visando assegurar a eficácia na arrecadação de tributos e a justiça fiscal. No entanto, a aplicação desse princípio também levanta questões sobre os limites da responsabilidade tributária e os direitos dos contribuintes. A designação de responsabilidade solidária deve respeitar os princípios constitucionais, como o devido processo legal, a capacidade contributiva e a segurança jurídica, garantindo que a atribuição de obrigações tributárias seja realizada de forma clara, justa e proporcional.

Portanto, a compreensão aprofundada do artigo 124 do CTN e seus incisos é essencial para analisar as complexidades da legislação tributária brasileira, oferecendo um campo fértil para investigação no contexto do presente trabalho. A exploração desse tema não apenas contribui para o entendimento jurídico da solidariedade tributária, mas também para a reflexão sobre suas implicações práticas na gestão fiscal, na defesa dos contribuintes e na eficiência da arrecadação tributária.

O artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que existe solidariedade entre pessoas com um interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

⁷³ GALBINSKI, Diego. Responsabilidade tributária solidária: interesse comum – Código Tributário Nacional (CTN), art. 124, I. **Diego Galbinski Advocacia**. 20 dez. 2020. Disponível em: <http://diegogalbinski.adv.br/responsabilidade-tributaria-solidaria-interesse-comum-codigo-tributario-nacional-ctn-art-124-i/>. Acesso em: 25 maio 2024.

⁷⁴ LIANG, Fábila Gun. **Solidariedade tributária** – O alcance do art. 124 do CTN. São Paulo: Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2017.

De acordo com interpretações doutrinárias prevalentes, o interesse comum mencionado no artigo 124 do CTN é estritamente jurídico, não econômico, e se manifesta quando duas ou mais partes estão envolvidas na realização de uma ação definida pela lei como essencial para a geração do fato tributário. Essa solidariedade ocorre entre contribuintes que compartilham a mesma posição jurídica no contexto da obrigação tributária, realizando juntos o ato que gera o tributo⁷⁵.

Contrariando essa interpretação tradicional, em 2018, o Comitê de Solução de Interpretações Tributárias (Cosit) emitiu o Parecer Normativo nº 04, que expande significativamente a aplicação deste artigo. Segundo o Cosit, esse dispositivo também abrange, além dos contribuintes que conjuntamente realizam o fato gerador, as situações de ilícitos dolosos envolvendo o responsável tributário e terceiros ligados por ações ou omissões intencionais⁷⁶.

Frente a essa divergência interpretativa e à ampliação do conceito de interesse comum proposta pelo Cosit, este trabalho busca explorar e esclarecer o escopo do artigo 124, inciso I, do CTN, sem se limitar ou esgotar o assunto.

Após delinear os fundamentos da responsabilidade solidária no CTN, é importante aprofundar-se no conceito de “interesse comum” que sustenta essa responsabilidade. A próxima seção discutirá como o interesse comum entre as partes envolvidas no fato gerador pode levar à solidariedade na responsabilidade tributária, oferecendo uma análise detalhada desse conceito.

É amplamente reconhecido que o Fisco tem o direito de receber os tributos devidos, e poucos questionam a necessidade de que as autoridades administrativas disponham de meios eficazes para garantir a solvência do crédito tributário. Como Klaus Tipke⁷⁷ sugere, a isonomia no sistema tributário depende da igualdade na execução das leis, ou seja, da aplicabilidade universal das normas.

⁷⁵ SIGNATO, Aparecido. Interesse comum e interesse econômico na responsabilização tributária. **Migalhas**, 01 mar. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/380110/interesse-comum-e-interesse-economico-na-responsabilizacao-tributaria>. Acesso em: 25 maio 2024.

⁷⁶ BRASIL; COSIT – COMITÊ DE SOLUÇÃO DE INTERPRETAÇÕES TRIBUTÁRIAS. **Parecer normativo COSIT nº 4, de 10 de dezembro de 2018**. A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou. Brasília: DOU, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=compilado>. Acesso em: 12 maio 2024.

⁷⁷ TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 362-364.

Dessa necessidade surge a noção de responsabilidade tributária, considerada quando o contribuinte, após realizar o fato jurídico tributário, deixa de recolher o tributo devido. Conforme demonstrado, a legislação pode então designar um terceiro, vinculado indiretamente ao fato, como responsável. Esse terceiro é identificado pela legislação tributária como “responsável”, cuja extensão de responsabilidade pode variar significativamente. O Código Tributário Nacional (CTN) disciplina essa matéria de forma rígida⁷⁸, permitindo que a responsabilidade abarque apenas o tributo, o crédito tributário (incluindo multas pecuniárias), ou seja classificada como subsidiária, exclusiva ou solidária, apresentando diversos critérios para a graduação da responsabilidade do sujeito passivo (devedor) da obrigação tributária⁷⁹.

A lógica na atribuição de responsabilidade aumenta conforme a gravidade do ato ou do dever descumprido pelo responsável tributário. A graduação da responsabilidade por atos ilícitos é exemplificada no CTN: se a culpa é leve, como a negligência na administração, a responsabilidade limita-se ao recolhimento do tributo e das multas moratórias, conforme o artigo 134; já em situações de atos ilícitos graves, contrários aos interesses da sociedade, a responsabilidade do agente torna-se pessoal e exclusiva em relação aos tributos e multas resultantes de seus atos, como previsto nos artigos 135 e 137⁸⁰.

A questão da sujeição passiva em matéria tributária, especialmente as condições de responsabilidade, tem sido amplamente estudada pela comunidade jurídica. No entanto, ainda há pouca exploração dos limites precisos que ensejam solidariedade nas obrigações tributárias, uma hipótese particularmente gravosa que garante o crédito tributário. A solidariedade, análoga ao seu equivalente no Direito Privado, visa assegurar a solvência do crédito, fortalecendo o vínculo entre o credor (o Fisco) e os devedores (os sujeitos passivos).

Neste contexto, com apenas dois dispositivos no CTN delineando os contornos típicos da solidariedade tributária, surge uma oportunidade para os Fiscos formularem interpretações do artigo 124, inciso I, do CTN. Utilizando a ambiguidade da expressão “interesse comum”, busca-se ampliar o alcance da solidariedade em matéria tributária, fortalecendo as garantias do crédito tributário.

A interpretação do “interesse comum” requer uma análise cuidadosa do contexto e das relações subjacentes entre as partes envolvidas. A jurisprudência tem desempenhado um papel crucial na definição dos contornos desse conceito, considerando as especificidades de cada caso

⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 574.

⁷⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 729.

⁸⁰ *Ibid.* p. 763.

para determinar a existência de uma responsabilidade solidária. Tal análise é fundamental para assegurar que a aplicação desse princípio não extrapole os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, respeitando os direitos dos contribuintes e os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do devido processo legal.

Além disso, a designação de responsabilidade solidária com base no “interesse comum” levanta questões importantes sobre a equidade e a justiça fiscal. Enquanto se busca eficiência na cobrança de tributos, é necessário garantir que tal mecanismo não resulte em injustiças ou em uma distribuição desproporcional da carga tributária. Portanto, a aplicação desse conceito demanda um equilíbrio delicado entre os objetivos fiscais do Estado e os direitos fundamentais dos contribuintes⁸¹.

O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência sobre a interpretação de interesse comum, conforme indicado abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. (...) deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei."7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código⁸².

A interpretação e aplicação do artigo 124, I, do CTN devem ser realizadas com base em uma análise detalhada e objetiva das circunstâncias fáticas e jurídicas que envolvem cada caso concreto. Essa abordagem assegura que apenas aqueles terceiros que possuem um vínculo direto e efetivo com o fato gerador da obrigação tributária sejam considerados responsáveis

⁸¹ MALUF, Rafaela Rodriguês. Responsabilidade solidária e a complexidade sobre o "interesse comum" estipulado pelo artigo 124 do Código Tributário Nacional. **Migalhas**, 10 fev. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/320132/responsabilidade-solidaria-e-a-complexidade-sobre-o--interesse-comum--estipulado-pelo-artigo-124-do-codigo-tributario-nacional>. Acesso em: 25 maio 2024.

⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 884.845/SC**. Relator: Min. Luiz Fux. Data de julgamento: 05 fev. 2009. Data de publicação: 18 fev. 2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_processo=RESp884845. Acesso em: 12 maio 2024.

solidários. Tal precisão é crucial para evitar extensões indevidas da responsabilidade tributária que poderiam comprometer princípios fundamentais de justiça fiscal e segurança jurídica.

Além disso, o redirecionamento da responsabilidade tributária para efetivar a solidariedade entre os sujeitos passivos deve observar rigorosamente as disposições legais e as interpretações jurisprudenciais relevantes. A análise da realidade fática de cada situação é indispensável para garantir que o redirecionamento esteja alinhado com os princípios legais e com a justa aplicação do direito tributário.

Portanto, a aplicação da responsabilidade solidária no contexto tributário demanda uma abordagem criteriosa e fundamentada em sólidos princípios jurídicos, assegurando que tanto a determinação do “interesse comum” quanto o eventual redirecionamento da responsabilidade tributária sejam realizados de maneira justa, objetiva e conforme as previsões legais e jurisprudenciais pertinentes.

Em 2019, a 1ª Turma do STJ aplicou o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) para incluir grupos econômicos no polo passivo de execuções fiscais. Essa decisão, embora não seja definitiva em termos de jurisprudência, reforça a interpretação de que a solidariedade tributária se relaciona com o interesse jurídico na relação tributária, não se estendendo automaticamente a situações ilícitas⁸³ (REsp 1.775.269/PR).

Compreendido o interesse comum como base para a solidariedade, é necessário agora definir claramente quem pode ser considerado sujeito passivo na relação tributária. A seção seguinte abordará os diferentes tipos de sujeitos passivos, suas responsabilidades e as implicações legais de sua designação no contexto tributário.

2.4.2 O artigo 135 do CTN e o sujeito passivo na relação tributária

O conceito de sujeito passivo na relação tributária é fundamental para compreender a estrutura e a aplicação da legislação tributária. Apesar de parecer simples, esse conceito é a base para diversas interpretações, algumas das quais divergem da doutrina e jurisprudência majoritárias.

Várias definições de juristas foram apresentadas, refletindo a complexidade e a variedade de abordagens sobre o termo. Paulo de Barros Carvalho⁸⁴ destaca o sujeito passivo

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.775.269/PR**. Relator: Gurgel de Faria. Data de julgamento: 21 fev. 2019. Data de publicação: 01 mar. 2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221775269%22%29+ou+%28RESP+adj+%221775269%22%29.suce>. Acesso em: 12 maio 2024.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2019.

como a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação tributária, seja ela pecuniária ou de natureza não patrimonial. Ruy Barbosa Nogueira⁸⁵ enfatiza a conexão entre o sujeito passivo e a realização do fato gerador da obrigação tributária, enquanto Geraldo Ataliba define o sujeito passivo como o devedor da obrigação tributária, ou seja, a pessoa que sofrerá a diminuição patrimonial com a arrecadação do tributo.

De acordo com essas definições, o sujeito passivo é identificado como a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, que detém personalidade jurídica e de quem se exige juridicamente o cumprimento da obrigação tributária. Ele está sempre no polo passivo da relação jurídica, sendo a única forma reconhecida pelo direito de obrigar alguém a cumprir uma determinada conduta.

O Código Tributário Nacional (CTN), no artigo 121, parágrafo único, distingue duas categorias de sujeitos passivos na relação tributária: o contribuinte e o responsável. O contribuinte é a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário, enquanto o responsável é a pessoa que, mesmo sem essa relação direta, é designada por lei para satisfazer a obrigação tributária.

Importante destacar que, para ser considerado contribuinte, é necessário não apenas realizar o fato jurídico tributário, mas também estar no polo passivo da relação obrigacional. Se uma dessas condições não for atendida, o sujeito será classificado como responsável ou como realizador do fato jurídico, mas não como contribuinte.

Essa distinção é crucial para a correta aplicação e entendimento das normas tributárias, especialmente em casos de controvérsias sobre a identificação do sujeito obrigado ao cumprimento das obrigações tributárias.

A responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional tem gerado inúmeras controvérsias, tanto no campo doutrinário quanto no jurisprudencial. As divergências residem, principalmente, na interpretação do verdadeiro alcance desse dispositivo, especialmente no que tange à delimitação da sujeição passiva. As discussões envolvem a extensão da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas nos casos de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, levantando questionamentos sobre os limites da responsabilização e suas implicações práticas no direito tributário.

Dispõe o artigo 135 do CTN:

⁸⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Normas Gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado⁸⁶.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN) amplia e agrava a responsabilidade dos terceiros mencionados no artigo 134, incluindo novas categorias de responsáveis, como: (i) mandatários, prepostos e empregados; e (ii) diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A leitura do caput indica que a responsabilidade tributária nesse dispositivo surge sempre que essas pessoas praticarem atos com excesso de poderes ou em infração de lei, contrato social ou estatuto.

Agir com excesso de poderes significa ultrapassar os limites da competência conferida pela lei ou pelo contrato para a execução de determinados atos ou funções. Um exemplo seria o diretor de uma sociedade que age de forma abusiva ou desvia-se das prerrogativas legal e estatutariamente estabelecidas, ou um mandatário que excede os poderes conferidos no instrumento de mandato.

A violação do contrato social ou estatuto ocorre quando essas pessoas agem em desacordo com o instrumento constitutivo da sociedade, o que pode resultar em sua responsabilização pessoal por eventual obrigação tributária decorrente de tal conduta.

Em relação às sanções pecuniárias decorrentes da infração, ao contrário da responsabilidade de terceiros prevista no artigo 134, o artigo 135 do CTN não faz qualquer ressalva quanto às penalidades moratórias, tampouco limita sua aplicação apenas à obrigação principal. Assim, a doutrina majoritária entende que, na ausência dessa ressalva, a responsabilidade prevista no artigo 135 também abrange obrigações acessórias e todas as penalidades aplicáveis, incluindo aquelas de caráter punitivo, além das obrigações principais.

Existem divergências na doutrina em relação à classificação da responsabilidade estabelecida no artigo 135 do CTN, seja como responsabilidade por transferência em modalidade solidária ou subsidiária, ou ainda como responsabilidade por substituição.

Considerando a perspectiva de que tal responsabilidade é caracterizada pela transferência de natureza solidária, Ricardo Lobo Torres⁸⁷ expõe sua análise:

⁸⁶ *Ibid.*

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 227-228.

Outra coisa é a responsabilidade de que cuida o art. 135. Nela existe a solidariedade *'ab initio'*, e o responsável se coloca junto do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. Pouco importa, nesses casos, que o contribuinte tenha, ou não, patrimônio para responder pela obrigação tributária. A Fazenda pode dirigir a execução contra o contribuinte ou o responsável.

Da mesma forma, Hugo de Brito Machado⁸⁸ também apresenta considerações relevantes sobre o tema.

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isto a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria que ser expressa.

Nesse contexto, o descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte originário resulta na responsabilidade solidária das pessoas mencionadas nos incisos do artigo 135 do CTN em relação ao crédito tributário. Assim, a Fazenda Pública tem a prerrogativa de cobrar o débito integral tanto do sujeito passivo direto quanto do responsável tributário que tenha agido com excesso de poderes ou violado a lei, contrato social ou estatuto.

Adicionalmente, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem indicado que a responsabilidade prevista no artigo 135 possui natureza subsidiária para o administrador da sociedade. Isso significa que o patrimônio pessoal do administrador pode ser atingido para satisfazer as dívidas fiscais da sociedade, desde que fique comprovada a insuficiência dos bens da pessoa jurídica para a quitação do débito ou na ausência de bens sociais passíveis de penhora. Dessa forma, a Fazenda Pública pode direcionar a cobrança ao administrador quando os bens da sociedade se mostrarem inadequados ou inexistentes para saldar a dívida tributária.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INDÍCIOS DE PRÁTICA DE INFRAÇÃO. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Posicionamento sedimentado nesta Corte quando do julgamento do REsp 1.101.728/SP. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (DJe de 23/03/2009).

2. Na hipótese, o Tribunal de origem, com base em acurada análise do conjunto fático-probatório dos autos, acolheu o pedido de responsabilização dos sócios pelas contribuições a cargo da empresa, considerando possível prática de atividade caracterizadora de gestão ilícita, tipificada no art. 156 do CPP.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 104.

3. Modificar o juízo do acórdão recorrido para acolher-se a argumentação dos recorrentes, de não ter havido infração à lei, mas mero descumprimento da obrigação tributária, demandaria o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, inviável, no âmbito do recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ.

4. Recurso especial não conhecido.

(REsp 1091593/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2010, DJe 05/11/2010)

A doutrina majoritária, acertadamente, sustenta que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN configura uma hipótese de responsabilidade pessoal por substituição. Nesse caso, a responsabilidade do contribuinte originário é extinta, passando a ser exclusiva do responsável que praticou os atos descritos no caput do referido artigo. Esta posição é apoiada pelas lições do mestre Aliomar Baleeiro⁸⁹.

Como ensina o tributarista Ives Gandra da Silva Martins⁹⁰, na hipótese de responsabilidade pessoal, onde não há solidariedade, a responsabilidade das pessoas mencionadas, ao agirem em nome de pessoas jurídicas, exclui a responsabilidade dessas entidades. Assim, apenas a pessoa que agiu com excesso de poderes ou com infração legal, contratual ou estatutária responderá pelo crédito tributário, excluindo-se as consequências desses atos do sujeito passivo originário, em nome do qual os atos foram praticados.

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, quanto ao alcance da responsabilidade prevista nos artigos 134 e 135 do CTN, Sacha Calmon Navarro Coelho⁹¹ afirma com propriedade:

A regra do art. 135 agrava a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo anterior e a estende a duas outras categorias de responsáveis não mencionadas naquele, quais sejam:

a) os mandatários, prepostos e empregados;

b) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em suma, o art. 135 retira a 'solidariedade' e a 'subsidiariedade' do art. 134.

Portanto, salvo entendimentos divergentes, o artigo 135 do CTN estabelece a responsabilidade de substituição tributária. As figuras mencionadas neste artigo, ao realizarem atos com excesso de poder ou violando leis, contratos sociais ou estatutos, assumem diretamente a responsabilidade pelos créditos tributários decorrentes, excluindo a responsabilidade original do contribuinte pelo pagamento da dívida fiscal.

⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 492

⁹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade Tributária in "Direito Tributário"**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1982, p. 292.

⁹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 627.

O inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional explicita que diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poder ou violação de lei, contrato social ou estatutos.

Dessa forma, é crucial refletir sobre a interpretação desses dispositivos, em conjunto com o artigo 124, I do CTN, para avaliar a potencial responsabilidade dos consultores tributários. Este estudo investiga as circunstâncias em que a responsabilidade por créditos fiscais de uma pessoa jurídica pode ser imputada a esses profissionais, permitindo que eles respondam com seus próprios bens pelo ônus das dívidas fiscais contraídas em nome da sociedade.

Tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm consolidado o entendimento de que a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional é de natureza pessoal e substitutiva. Isso implica que diretores, gerentes ou representantes legais de entidades privadas, ao agirem com excesso de poderes ou infringirem leis, contratos sociais ou estatutos, serão pessoalmente responsabilizados pelo crédito fiscal da entidade. Nessa situação, a pessoa jurídica é removida do polo passivo da obrigação tributária, transferindo-se a responsabilidade diretamente para os indivíduos que praticaram os atos irregulares, tornando-os responsáveis pelo débito em questão.

Esse entendimento reforça a necessidade de os administradores observarem rigorosamente os limites de suas atribuições legais e contratuais, uma vez que o descumprimento pode resultar em sua responsabilização direta, afastando a responsabilidade inicial da pessoa jurídica.

É fundamental investigar se essa responsabilidade é objetiva ou subjetiva e se, para ocorrer a substituição mencionada, é necessária a comprovação de conduta culposa ou dolosa das pessoas indicadas no inciso III. Questiona-se se essa lógica seria aplicável também aos consultores, uma área ainda pouco explorada na doutrina e jurisprudência, cuja discussão será aprofundada nos julgamentos do quarto capítulo.

2.5 LIMITE PARA A CRIAÇÃO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

A definição de quem pode ser designado como responsável tributário está sujeita a limites constitucionais e legais. Embora a Constituição não especifique quem deve ser o sujeito passivo nas relações jurídicas tributárias, deixando essa atribuição para o legislador

infraconstitucional, isso não significa que qualquer pessoa possa ser aleatoriamente escolhida como responsável tributário⁹².

De acordo com Luciano Amaro, o artigo 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional (CTN) parece permitir uma certa discricionariedade na escolha do responsável, mas esta é limitada pelo artigo 128 do CTN⁹³. O artigo 128 estabelece que a responsabilidade tributária pode ser atribuída a terceiros desde que exista uma vinculação ao fato gerador. Isso significa que não é possível responsabilizar qualquer terceiro, mesmo que haja uma norma legal expressa para tal.

Para que um terceiro possa ser considerado responsável tributário, deve haver um vínculo indireto com o fato jurídico tributário ou uma ligação direta ou indireta com o sujeito que realizou o fato. Esses limites são impostos para assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e respeite a capacidade contributiva. A vinculação indireta ao fato jurídico é normalmente estabelecida por lei.

Além disso, a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária que não estão contempladas nos artigos 124, 132, 133, 134, 135 e 137 do CTN deve seguir o que estabelece o artigo 128 do CTN⁹⁴. Este artigo requer que o terceiro esteja vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, excluindo ou atribuindo a responsabilidade ao contribuinte de maneira supletiva.

Por fim, a implementação de novas hipóteses de responsabilidade tributária não está restrita à reserva da lei complementar. Desde que a legislação ordinária não entre em conflito com princípios constitucionais e normas gerais do CTN, ela está autorizada a regular a matéria. O artigo 146, III, da Constituição exige que as normas gerais que tratam da sujeição passiva em matéria tributária sejam estabelecidas por lei complementar, mas isso deixa espaço para que leis ordinárias disponham sobre regras específicas acerca da responsabilidade tributária⁹⁵.

Portanto, o legislador possui certa liberdade para definir o responsável tributário, mas dentro dos limites estabelecidos pelo CTN e pela Constituição, visando assegurar a justiça e a razoabilidade na imposição de obrigações tributárias.

Em resumo, enquanto o inciso I do artigo 124 do CTN vincula a solidariedade à participação conjunta no fato gerador, o inciso II estabelece essa solidariedade por meio de uma

⁹² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1988.

⁹³ AMARO, Luciano. *Op Cit.*

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

designação legal específica, abrangendo tanto situações lícitas quanto ilícitas. Nesse sentido, já se posicionou o STF no RE 562.276/PR, segundo o regime dos recursos repetitivos:

O preceito do artigo 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas "as pessoas expressamente designadas por lei", não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo artigo 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras- matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma⁹⁶.

A decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93, que atribuía responsabilidade solidária aos sócios de sociedades limitadas por débitos junto à Seguridade Social, é um caso significativo na interpretação das regras de responsabilidade tributária.

O STF julgou o artigo inconstitucional tanto formal quanto materialmente, considerando que ele violava o artigo 146, III, da Constituição Federal. A inconstitucionalidade formal se deu porque a matéria deveria ser regulada por lei complementar, e não por lei ordinária⁹⁷.

O tribunal enfatizou que não basta ser sócio de uma sociedade limitada para ser responsabilizado pelos débitos tributários da empresa⁹⁸. É necessário observar as normas gerais estabelecidas no Código Tributário Nacional (CTN), especialmente nos artigos 128, 134 e 135.

O STF destacou que novas formas de responsabilidade tributária podem ser criadas, desde que respeitem as normas gerais do CTN, que são hierarquicamente superiores às leis ordinárias e não podem ser contrariadas por estas.

A decisão do STF não determinou que apenas leis complementares podem estabelecer novas regras de responsabilidade tributária. Em vez disso, enfatizou que as normas gerais sobre responsabilidade tributária devem estar em conformidade com o CTN, permitindo que leis ordinárias criem hipóteses de responsabilidade, desde que compatíveis com essas normas gerais⁹⁹.

Uma lei ordinária não pode estabelecer hipóteses de responsabilidade tributária que contrariem o que é estipulado no CTN. Por exemplo, não pode determinar que o simples fato de ser administrador de uma sociedade que declarou e não pagou um tributo seja suficiente para atribuir responsabilidade, se isso contrariar as disposições do CTN.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276/PR**. Relator: Min. Ellen Gracie. Data de julgamento: 03 nov. 2010. Data de publicação: 10 fev. 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 15 maio 2024.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ *Ibid.*

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276/PR**. *Op Cit.* 2011

Portanto, esta decisão do STF ressalta a importância das normas gerais estabelecidas pelo CTN na criação de novas regras de responsabilidade tributária, seja por meio de lei complementar ou lei ordinária. Ela também esclarece que as leis ordinárias têm um papel na definição de responsabilidade tributária, desde que estejam alinhadas com as diretrizes estabelecidas no CTN e na Constituição Federal.

Sobre o exposto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se posicionou diversas vezes a respeito, conforme sintetizado na decisão abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXIS-TÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

[..] 7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

[..] 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 imponible¹⁰⁰.

Concluindo, ao refletir sobre os limites para a criação do responsável tributário, destaca-se a necessidade de rigorosa adesão às normas constitucionais e legais na designação de responsáveis tributários. A legislação brasileira, por meio do Código Tributário Nacional (CTN) e das decisões judiciais relevantes, incluindo interpretações do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), enfatiza a necessidade de uma vinculação clara entre a pessoa designada como responsável e o fato gerador da obrigação tributária.

Essa vinculação serve como salvaguarda para evitar abusos e garantir que a atribuição de responsabilidade tributária não seja utilizada de forma arbitrária ou punitiva, respeitando sempre os princípios de justiça tributária e capacidade contributiva. As normas gerais estabelecidas no CTN formam a base legal que limita a atuação do legislador infraconstitucional, exigindo que qualquer nova atribuição de responsabilidade tributária não

¹⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 884.845/SC**. Relator: Min. Luiz Fux. Data de julgamento: 05 fev. 2009. Data de publicação: 18 fev. 2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_processo=RESp884845. Acesso em: 12 maio 2024.

apenas siga o devido processo legal, mas também esteja fundamentada em uma ligação legítima e justificada com o fato gerador.

Além disso, a jurisprudência do STF e do STJ reforça que as alterações legislativas em matéria de responsabilidade tributária devem respeitar os parâmetros estabelecidos no CTN, sendo que qualquer expansão nessa área deve ser realizada com cautela, evitando-se excessos que possam contrariar os princípios constitucionais de equidade fiscal. Portanto, embora o legislador tenha uma margem de liberdade para definir o responsável tributário, ele está estritamente limitado pelas normas gerais e pelos princípios de justiça tributária, assegurando que todas as partes envolvidas sejam tratadas de forma justa e equitativa no sistema tributário brasileiro.

3 RESPONSABILIDADE E OS CONSULTORES TRIBUTÁRIOS

No contexto do planejamento tributário, o termo “consultores tributários” abrange tanto advogados quanto contadores e outros profissionais relacionados, refletindo a diversidade de funções desempenhadas por esses profissionais na elaboração e execução de estratégias fiscais. Os advogados, em sua função consultiva, atuam na interpretação da legislação tributária, oferecendo pareceres e orientações que guiam as decisões empresariais. Por sua vez, os contadores são responsáveis pela execução contábil das operações e pela conformidade com as obrigações fiscais, garantindo que os procedimentos adotados estejam em consonância com as normas vigentes.

Esses profissionais, apesar de desempenharem papéis distintos, têm uma responsabilidade significativa no planejamento tributário, pois suas ações podem influenciar diretamente o cumprimento ou a violação da legislação fiscal. Ao colaborarem em projetos de planejamento fiscal, advogados e contadores precisam assegurar que suas práticas sejam éticas e transparentes, evitando que estratégias sejam interpretadas como evasivas ou fraudulentas.

Assim, a responsabilidade dos consultores tributários vai além da simples consultoria, exigindo um envolvimento mais profundo tanto no planejamento quanto na execução das operações fiscais. Essa responsabilidade se reflete na possibilidade de responsabilização solidária por práticas que resultem na supressão ou redução indevida de tributos. Nos próximos tópicos, será feita uma análise detalhada da atuação de advogados e contadores, investigando como a legislação e a jurisprudência têm tratado a responsabilidade de ambos nesse contexto.

3.1 ENTRE O PAPEL DO ADVOGADO E DO CONTABILISTA: UMA ANÁLISE SOB O VIÉS DA RESPONSABILIDADE

A responsabilidade dos advogados no planejamento tributário é crucial, dado seu papel fundamental na orientação e execução de estratégias fiscais. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 133, estabelece que “o advogado é indispensável à administração da justiça”, conferindo-lhe uma posição essencial no sistema jurídico. Essa importância é reforçada pelo Estatuto da Advocacia e da OAB - Lei 8.906/1994, que, no artigo 2º, § 2º, define que o advogado presta serviço público e exerce função social, pautando sua atuação pela ética profissional.

A legislação brasileira confere aos advogados uma posição diferenciada em relação a outros assessores e consultores. O artigo 34, inciso VII, do Estatuto da Advocacia tipifica como infração disciplinar a prática de atos ilícitos ou a participação em negócios fraudulentos,

destacando a necessidade de conduta ética e responsável¹⁰¹. Além disso, o Código de Ética e Disciplina da OAB, em seu artigo 1º, § 3º, e artigo 2º, enfatiza que o advogado deve atuar com diligência, probidade e respeito às normas legais e éticas, evitando qualquer prática que configure abuso de direito ou fraude à lei¹⁰².

A responsabilidade dos advogados torna-se ainda mais crítica devido ao impacto direto de suas ações e decisões na situação fiscal dos clientes. A jurisprudência, como no RE 562.276/PR do STF¹⁰³ e nos REsp 834.044-RS¹⁰⁴ e REsp 884.845-SC¹⁰⁵ do STJ, estabelece que a responsabilidade solidária dos advogados em planejamentos tributários depende de um vínculo jurídico claro e de provas objetivas de envolvimento em práticas ilícitas. Essa diferenciação ressalta a confiança depositada nos advogados e a necessidade de práticas éticas, distinguindo-os de outros consultores fiscais e assessores.

A reputação e a confiança na profissão jurídica enfrentam desafios significativos, em grande parte devido às ações de uma minoria de advogados que, em busca de lucros substanciais, acabam se envolvendo em atividades antiéticas, ilícitas ou desonrosas. Essas ações prejudicam não apenas a integridade profissional dos envolvidos, mas também mancham a imagem de toda a categoria.

Esse cenário preocupante serve como pano de fundo para este trabalho, cujo objetivo é explorar a responsabilidade do advogado. Abordar esse tema é desafiador, pois poucos estudiosos se dedicaram a tratá-lo de maneira abrangente, considerando as especificidades da responsabilidade legal dos profissionais do Direito e as diversas condutas que podem acarretar a obrigação de indenizar.

Conforme apontado no capítulo anterior, o advogado responde civilmente pelos danos que causar ao cliente. A responsabilidade é a contrapartida da liberdade e da independência do advogado, que tem a obrigação de prudência — *obligation of prudence*. Incorre em responsabilidade civil o advogado que, imprudentemente, não segue as recomendações do cliente ou não solicita instruções para segui-las. Na hipótese de consulta jurídica, o conselho

¹⁰¹ CORREA, Orlando de Assis. **Comentários ao Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil**. Rio de Janeiro: Aide, 1997. GRUBER, Rosicléia. **Manual Estatutário e Ético do Advogado**. Curitiba: Juruá, 2010.

¹⁰² CFOAB – CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. **Resolução n. 02/2015**. Aprova o Código de Ética e Disciplina da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB. Brasília: DOU, 2015. Disponível em: <https://www.oab.org.br/publicacoes/AbriuPDF?LivroId=0000004085>. Acesso em: 12 maio 2024.

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276/PR**. *Op. Cit.* 2011.

¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 834.044/RS**. *Op. Cit.* 2008.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 884.845/SC**. *Op. Cit.* 2009.

insuficiente deve ser equiparado à ausência de conselho, sendo imputável ao advogado a responsabilidade civil¹⁰⁶.

Em situações normais, o parecer jurídico não se resume a uma simples opinião, mas constitui uma diretriz técnica a ser seguida. A maneira como um parecer é apresentado pode determinar sua influência e obrigatoriedade. Um parecer detalhado, respaldado por fundamentos legais e doutrinários sólidos, tende a ser mais convincente e pode ser interpretado como uma diretriz técnica obrigatória, especialmente em ambientes corporativos onde a precisão e a conformidade são essenciais. Além disso, os termos do contrato entre o advogado e o cliente são determinantes para definir a natureza do parecer. Se o contrato estipula que o advogado deve fornecer pareceres vinculativos, o parecer emitido terá um peso maior e deverá ser seguido rigorosamente. Por outro lado, se o contrato estabelece que os pareceres são meramente consultivos, o cliente terá mais liberdade para decidir se os seguirá ou não.

É importante ressaltar que o parecer deve estar em conformidade com a legislação, a doutrina ou a jurisprudência, evitando assim causar danos ao cliente e oferecendo o melhor direcionamento para a questão jurídica em discussão. A questão que ainda não foi totalmente respondida diz respeito à natureza e ao alcance da responsabilidade do advogado em situações onde a lei não impõe restrições, especialmente quando a matéria ainda pode ser analisada por órgãos administrativos, como o CARF.

Compreendido o papel do advogado no planejamento tributário, é essencial investigar as implicações da responsabilidade decorrente de suas ações. A próxima seção detalhará as condições sob as quais os advogados podem ser responsabilizados civilmente, examinando casos específicos e a jurisprudência relevante.

Após explorar a responsabilidade civil e profissional do advogado, é crucial discutir seu papel e responsabilidade no contexto do planejamento tributário para seus clientes. É importante esclarecer que esta discussão se limita ao planejamento tributário legal, pois a responsabilidade do advogado em casos de práticas ilegais, como a evasão fiscal, é incontestável. Tais práticas, que violam o Código de Ética dos Advogados, acarretam responsabilidade civil subjetiva, obrigando o advogado a reparar os danos causados¹⁰⁷.

No entanto, tem-se observado um aumento nas tentativas da Receita Federal do Brasil em responsabilizar advogados por sua participação em práticas legítimas de planejamento

¹⁰⁶ GOUVÊA, José Guilherme de Bem. Planejamento tributário: o que é e qual papel do advogado. **Jusbrasil**, 26 maio 2023. Disponível em: <https://centralaw.jusbrasil.com.br/artigos/768464414/planejamento-tributario-o-que-e-e-qual-papel-do-advogado>. Acesso em: 25 maio 2024.

¹⁰⁷ CFOAB – CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. *Op Cit.*

tributário. Essas ações do fisco fundamentam-se na ideia de que os advogados, ao assessorarem seus clientes em operações tributárias e assinarem documentos relevantes, como pareceres e orientações, compartilham um “interesse comum” na situação que gera a obrigação tributária. Essa interpretação tem resultado em autuações com base no Código Tributário Nacional.

Decisões do CARF e do STJ, como os acórdãos REsp 834.044-RS¹⁰⁸ e 884.845-SC¹⁰⁹, discutem a responsabilidade solidária dos advogados em planejamentos tributários. Essas decisões ressaltam a necessidade de um interesse jurídico comum para a configuração da solidariedade, diferenciando claramente a responsabilidade dos advogados da de outros consultores. Paulo de Barros Carvalho, em sua doutrina, reforça que “o interesse comum dos particulares no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade”¹¹⁰. Essa prática pode inibir operações societárias e fiscais legítimas, impondo ao advogado o risco de enfrentar demandas tributárias de elevados valores, decorrentes de serviços profissionais legítimos.

O planejamento tributário, como qualquer forma de consultoria legal, exige que os advogados não apenas compreendam profundamente as leis, mas também avaliem os riscos associados às estratégias adotadas. Na prática jurídica, a responsabilidade civil do advogado pode ser analisada sob as óticas subjetiva e objetiva¹¹¹. Tradicionalmente, a responsabilidade subjetiva depende da demonstração de culpa, conforme os princípios estabelecidos nos códigos mais antigos, que foram adaptados às exigências modernas.

Por outro lado, a responsabilidade objetiva do advogado, que surge do princípio do risco, coloca em discussão o dever genérico de não causar dano, independentemente da culpa. Este aspecto é particularmente relevante no planejamento tributário, que pode envolver a análise de situações complexas e, às vezes, ambíguas, onde a linha entre elisão, ou seja, o planejamento lícito, e evasão fiscal pode ser tênue¹¹².

Neste sentido, uma análise crítica da jurisprudência no próximo capítulo é essencial para entender como os tribunais têm interpretado essas responsabilidades no contexto de práticas tributárias questionáveis. A interpretação judicial não apenas reflete as normas legais, mas também molda a conduta dos advogados ao estabelecer precedentes sobre o que é considerado um exercício responsável da advocacia tributária.

¹⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Op. Cit.* 2008.

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Op. Cit.* 2009.

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2019, p. 220.

¹¹¹ LÔBO, Paulo Luiz Netto. Responsabilidade civil do advogado. **Revista de informação legislativa**, v. 37, n. 146, p. 175-183, 2000. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/588>. Acesso em: 12 maio 2024.

¹¹² VIEIRA, Antônio Laert Jr. **Responsabilidade Civil do Advogado**. Rio de Janeiro: Lúmen, 2003.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 987/03, estabeleceu a obrigatoriedade da formalização de contrato de prestação de serviços contábeis. Essa norma também considera infração a falta de comprovação da formalização do contrato, conforme o Artigo 24, XIV da Resolução nº 1.370/11, que regula os conselhos de contabilidade. Além disso, os artigos 6º e 7º do Código de Ética Profissional do Contabilista impõem a formalização do valor dos serviços contábeis por escrito.

O Código Civil, estabelecido pela Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002, nos artigos 1.177 e 1.178, detalha os efeitos do trabalho realizado pelo contador – designado como preposto – em relação aos que outorgam os poderes para sua execução – denominados preponentes. Isso é realizado por meio da formalização dos poderes conferidos.

A Resolução 1.370/11 reforça que o contrato escrito de prestação de serviços contábeis é um instrumento essencial para a fiscalização da prática profissional contábil, delimitando os serviços contratados e as obrigações assumidas.

Para o profissional de contabilidade, identificar a intenção do agente, seja para realizar evasão fiscal ou elisão fiscal, apresenta desafios significativos. Essa análise deve ser subjetiva, exigindo uma interpretação cuidadosa da intenção do indivíduo e uma avaliação de seus objetivos.

As principais funções dos profissionais contábeis incluem a execução da contabilidade, a responsabilidade pela regularidade técnica nas áreas contábil e fiscal, a realização de consultorias, a assinatura de declarações financeiras e fiscais, e a representação das entidades nas quais são responsáveis pela contabilidade em procedimentos tributários.

Os requisitos essenciais para a responsabilidade em questões tributárias envolvem ação, omissão, ilicitude, culpa, dano enexo de causalidade com irregularidades tributárias. Os profissionais da contabilidade podem incorrer em responsabilidade civil, tanto contratual quanto extracontratual, e também em responsabilidade criminal, seja como autor, coautor, cúmplice ou instigador, além da responsabilidade contraordenacional, especialmente se agirem em desacordo com ordens emitidas por quem possui poderes para vincular a sociedade.

Um dos principais deveres da profissão contábil é assumir a responsabilidade pela regularidade técnica nas áreas contábil e fiscal. Do ponto de vista fiscal, cabe ao profissional da contabilidade apresentar as contas de forma a beneficiar o cliente, aproveitando todos os benefícios fiscais disponíveis. Essa responsabilidade inclui também a consultoria ao sujeito passivo, não apenas como uma opção, mas como uma obrigação prevista nos Estatutos da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. É fundamental também o dever de informar o sujeito

passivo/clientes sobre todas as alterações relevantes, tanto no âmbito contábil quanto no tributário.

O Código de Ética Profissional da Contabilidade reforça a necessidade de os contadores exercerem sua profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica. Eles devem observar a legislação vigente, os princípios contábeis e as normas brasileiras de contabilidade, protegendo seus clientes e empregadores enquanto mantêm a dignidade e a independência profissional. É essencial que mantenham sigilo sobre as informações obtidas no exercício de suas funções.

Nesse contexto, o artigo 2º, inciso II da Resolução CFC nº 803 de 1996, posteriormente modificado pela Resolução CFC nº 1307 de 2010, aborda especificidades relacionadas ao exercício da contabilidade no Brasil. Essas resoluções detalham as obrigações e padrões éticos esperados dos contabilistas, reforçando a importância da integridade na profissão.

Art. 2º São deveres do Profissional da Contabilidade:

[...]

II - guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade¹¹³.

É importante ressaltar que, como profissionais da contabilidade, os contadores têm o dever de manter sigilo sobre as atividades que realizam. Contudo, eles também têm a obrigação de relatar quaisquer circunstâncias adversas que possam comprometer a conformidade com as leis e regulamentos. Assim, contadores e auditores devem notificar as autoridades competentes sempre que, após uma análise detalhada dos documentos, identificarem qualquer tipo de ilegalidade cometida por seus clientes que configure crimes contra a ordem econômica do Brasil, mesmo que os serviços sejam prestados de forma eventual. Essa conduta é essencial para evitar a responsabilidade solidária por omissão.

A legislação determina que os profissionais contábeis serão responsabilizados, juntamente com os contribuintes, por quaisquer falsidades em documentos que assinarem e por irregularidades na escrituração com o objetivo de fraudar impostos. Esse entendimento é corroborado pela jurisprudência de diversos tribunais. Portanto, é fundamental que os

¹¹³ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 803 de 1996**. Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC. Brasília: CFC, 1996. Disponível em: [https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=95805#:~:text=Aprova%20o%20C%C3%B3digo%20de%20C%C3%89tica,DE%2007%2F02%2F2019\)%3A](https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=95805#:~:text=Aprova%20o%20C%C3%B3digo%20de%20C%C3%89tica,DE%2007%2F02%2F2019)%3A). Acesso em: 12 maio 2024.

profissionais da área contábil exerçam extremo cuidado ao assinar ou auxiliar na elaboração de qualquer documento.

Para exemplificar a aplicação prática dessa responsabilidade, em novembro de 2016, o Tribunal Regional Federal da 4.^a Região¹¹⁴ reconheceu, por maioria, a responsabilidade solidária de um profissional contábil em uma execução fiscal de multa por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, conforme previsto no artigo 113 do Código Tributário Nacional.

3.2 ABORDAGEM DO FISCO SOBRE A RESPONSABILIDADE DOS CONSULTORES TRIBUTÁRIOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A análise do papel dos advogados no planejamento tributário revela uma crescente tendência do Fisco em desafiar o direito de auto-organização empresarial e tributária, em todas as suas esferas e possibilidades. Frequentemente, o Fisco recusa tal direito com base em fundamentos como abuso de direito, fraude à lei e falta de propósito negocial, impondo multas severas de 150% e representações fiscais para fins penais. Essa abordagem pode ser vista como uma tática intimidatória para desencorajar a liberdade de planejamento tributário.

Nos últimos tempos, a Receita Federal tem buscado atribuir responsabilidade solidária a advogados e consultores fiscais no cumprimento de obrigações tributárias, apoiando-se no artigo 124, I do Código Tributário Nacional. A interpretação da Receita expande o conceito de interesse comum para incluir interesse econômico ou negocial, conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018¹¹⁵.

Embora a maioria dos especialistas em direito tributário considere essa medida inconstitucional e ilegal, com base na jurisprudência estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça, que delimita o interesse comum ao interesse jurídico na realização do fato gerador, a Receita Federal continua a emitir autuações contra profissionais da área jurídica e consultoria tributária.

A Receita Federal argumenta que a responsabilidade solidária decorre do interesse comum dos advogados nas operações tributárias dos clientes, seja em atos lícitos ou ilícitos. Um aspecto particularmente observado pela Receita é a forma de pagamento dos honorários

¹¹⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4^a Região. **Ação Civil Pública nº 5013891-68.2011.4.04.0000**. Relator: Charles Jacob Giacomini. Data de julgamento: 26 jun. 2023. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50066043620214047200&selOrigem=SC&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 12 mar. 2024.

¹¹⁵ BRASIL; COSIT – COMITÊ DE SOLUÇÃO DE INTERPRETAÇÕES TRIBUTÁRIAS. *Op Cit.* 2018.

advocatícios. Honorários baseados em porcentagem dos benefícios obtidos no planejamento tributário podem levar à responsabilização solidária do advogado. No capítulo 4 do presente trabalho, serão analisados casos em que esse tema foi apreciado detalhadamente.

O Parecer Normativo da Receita Federal identifica práticas que podem resultar em responsabilização solidária, tais como abuso de personalidade jurídica, evasão fiscal e planejamento tributário abusivo. Para que a responsabilidade solidária seja configurada, é necessário estabelecer um vínculo claro entre o advogado (ou consultor) e o ato fiscal ilícito, demonstrando o envolvimento direto no fato jurídico tributário e com o contribuinte¹¹⁶.

A abordagem ampliada da Receita, que frequentemente se baseia em presunções de ilicitude, aumenta o risco de responsabilização criminal de profissionais tributários. As representações fiscais para fins penais por teses fiscais em planejamentos tributários reforçam a tendência de maior intervenção estatal e ampliam os riscos para os advogados que auxiliam seus clientes. Ao contrário dessa abordagem, a doutrina e a jurisprudência adotam uma interpretação mais restrita do conceito de “interesse comum”.

Paulo de Barros Carvalho¹¹⁷ enfatiza que a solidariedade tributária exige um interesse comum jurídico, e não meramente econômico, no evento gerador da obrigação tributária. A solidariedade só pode ser atribuída quando há participação dos envolvidos no mesmo polo da relação tributária. Esse entendimento foi corroborado pelo Acórdão 2301-004.800, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, emitido em 17 de agosto de 2016¹¹⁸.

Um exemplo prático da aplicação dessa análise ocorre no caso do escritório Castellucci Figueiredo e Advogados Associados, contratado para recuperação de créditos tributários para o Município de Elias Fausto. O contrato previa honorários advocatícios de 20% sobre o valor dos créditos recuperados, o que incentivava o escritório a maximizar o montante dos créditos, uma vez que a remuneração estava diretamente atrelada ao valor recuperado¹¹⁹.

Este exemplo evidencia o impacto do modelo de remuneração por êxito no incentivo ao aumento dos créditos compensados. Contudo, mesmo nesse contexto, a responsabilidade solidária do advogado depende da demonstração de envolvimento em práticas que ultrapassem a simples advocacia e se enquadrem como ilícitas. Nos próximos capítulos, exploraremos como

¹¹⁶ *Ibid.*

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.* 2019.

¹¹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 2301-004.800**. Relator: João Bellini Júnior. Data de julgamento: 17 ago. 2016. Data de publicação: 14 out. 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6540950>. Acesso em: 12 maio 2024.

¹¹⁹ *Ibid.*

a jurisprudência interpreta a responsabilidade solidária nesses casos e o papel das práticas contábeis e jurídicas na mitigação dos riscos de autuações tributárias e responsabilidades penais

A fiscalização considerou que o escritório Castellucci Figueiredo e Advogados Associados, ao atuar como articulador principal da operação de compensação de créditos tributários para o Município de Elias Fausto, configurou um envolvimento direto que resultava em benefícios financeiros para os advogados envolvidos, devido ao modelo de remuneração por percentuais sobre os valores compensados. Esse modelo de compensação foi entendido como um "interesse comum" entre o Município e o escritório, o que possibilitou à fiscalização enquadrar ambos como sujeitos passivos solidários, conforme o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN)¹²⁰, que prevê solidariedade entre pessoas com interesse comum no fato gerador da obrigação principal.

A fiscalização também apontou que a Prefeitura, sob orientação do escritório, incluiu valores remuneratórios não abrangidos pelo mandado de segurança inicial, resultando na declaração de dados falsos para evitar o recolhimento de contribuições previdenciárias devidas. Esta prática evidenciou, segundo a fiscalização, uma intenção de omitir tributos, culminando em um montante expressivo de contribuições previdenciárias não pagas.¹²¹

O julgamento sobre a responsabilidade solidária neste caso destacou que, para sua configuração, é imprescindível a existência de um interesse jurídico comum entre as partes envolvidas. Assim, a fiscalização e o tribunal interpretaram que o envolvimento ativo do escritório na compensação dos créditos e o modelo de remuneração atrelado aos resultados configuraram o "interesse comum" jurídico necessário para a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN. Esse entendimento reflete o critério restritivo da responsabilidade solidária, orientando-se pela participação direta no fato gerador e reforçando a necessidade de transparência e conformidade na atuação dos consultores fiscais e jurídicos.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato — a copropriedade — é-lhes comum[...].6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II –

¹²⁰ *Ibid.*

¹²¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Op Cit.* 2016.

as pessoas expressamente designadas por lei. 7. Conquanto a expressão “interesse comum” — encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação¹²².

No Acórdão 2402-005.697, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF em 14 de março de 2017, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reafirmou que, para a configuração da responsabilidade solidária, o “interesse comum” deve ter um caráter estritamente jurídico e estar diretamente vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. Esta decisão reforça o entendimento de que a mera participação em atividades de consultoria ou assessoria tributária, sem uma relação direta e jurídica com o fato gerador, não é suficiente para caracterizar solidariedade tributária¹²³.

No caso analisado, a empresa de consultoria tributária havia fornecido orientação para a realização de operações tributárias, mas o CARF destacou que o simples apoio consultivo, sem o envolvimento direto no fato gerador, não satisfaz os critérios para a responsabilidade solidária previstos no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN). A decisão do CARF, portanto, sublinha que a interpretação de “interesse comum” deve ser restritiva, evitando que a responsabilidade solidária seja estendida a terceiros que não possuem uma conexão jurídica objetiva com a obrigação tributária.

Esse julgamento é mais uma manifestação do CARF em favor de uma interpretação rigorosa e restritiva do conceito de “interesse comum”, protegendo consultores tributários de responsabilizações indevidas quando não há um vínculo jurídico direto com o fato gerador da obrigação tributária.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EMPRESAS DE ASSESSORIA. INEXISTÊNCIA.

O fato de as empresas de assessoria serem executoras do planejamento não significa que elas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, muito menos que a obrigação decorra de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

¹²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Op Cit.* 2009

¹²³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 2402-005.697**. Relator: Ronnie Soares Anderson. Data de julgamento: 14 mar. 2017. Data de publicação: 10 abr. 2017. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11065721067201376_5709224.pdf. Acesso em: 12 maio 2024.

O auditor fiscal sustentou a configuração de sujeição passiva solidária da empresa de assessoria tributária ao considerar que sua função de suporte ao contribuinte na execução de operações fiscais e tributárias pode, em determinadas situações, implicar responsabilidade semelhante à dos advogados, embora não com a mesma amplitude e responsabilidade jurídica. Para justificar esse entendimento, o auditor fundamentou-se nos artigos 124, incisos I e II, e 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

Conforme o artigo 124, inciso I, a solidariedade pode ser atribuída a pessoas com um "interesse comum" no fato gerador da obrigação tributária, enquanto o inciso II permite que a lei designe expressamente sujeitos passivos solidários. Além disso, o artigo 135 do CTN impõe responsabilidade pessoal a administradores e representantes que agem com excesso de poderes ou em violação à lei, o que pode estender-se a terceiros envolvidos em operações fiscais em caráter mais ativo e direto, como consultores tributários.

O entendimento do auditor parece enfatizar que, ao participar de operações que configuram o fato gerador da obrigação tributária, uma empresa de assessoria assume um papel potencialmente relevante para o sucesso da operação fiscal. No entanto, decisões do CARF e do STJ, como mencionado, geralmente limitam a responsabilização solidária àqueles que mantêm um "interesse comum" jurídico e não meramente econômico. Isso coloca em evidência a necessidade de uma interpretação cautelosa, que não amplie indevidamente a responsabilidade dos consultores sem um vínculo jurídico direto e explícito com o fato gerador, especialmente considerando o caráter consultivo de sua atuação.

Igualmente, com base nos artigos 124, inciso I e II, e 135 do CTN, Lei 5.172, de 25/10/66, restou caracterizada a sujeição passiva solidária das pessoas físicas e jurídicas discriminadas abaixo, em virtude de suas condutas também configurarem evidente intuito de fraude, uma vez que todos participaram e tiraram proveito do negócio realizado, com manifesto prejuízo aos cofres públicos, mediante extinção do crédito tributário através de compensação sem previsão legal. Dessa forma, respondem solidariamente com o contribuinte¹²⁴.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ao analisar a responsabilidade de consultores e advogados envolvidos em planejamentos tributários, posicionou-se de forma distinta da interpretação do Fisco de primeiro grau. Na análise, o CARF destacou as nuances entre as figuras do *contribuinte*, do *responsável* e do *solidariamente obrigado*, conforme definido pelo Código Tributário Nacional (CTN). Esse entendimento se baseia na estrutura normativa que distingue claramente essas categorias, com implicações específicas para a aplicação de responsabilidades tributárias.

¹²⁴ *Ibid*, p. 10.

Conforme o artigo 121, parágrafo único do CTN, o *contribuinte* ou sujeito passivo direto é aquele que mantém uma relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária. Já o *responsável* ou sujeito passivo indireto, de acordo com o artigo 128, não realiza diretamente o fato gerador, mas é legalmente designado para cumprir a obrigação tributária em lugar do contribuinte.

Quando se trata de *solidariedade*, o artigo 124 do CTN impõe a obrigação solidária a indivíduos com um “interesse comum” na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária ou àqueles designados por expressa previsão legal. O CARF frisou que o conceito de “interesse comum” exige uma conexão substancial com a obrigação principal e não se confunde com um simples interesse econômico. Em contraste, a *responsabilidade tributária*, abordada a partir do artigo 128, demanda uma vinculação específica ao fato gerador, sendo aplicável apenas em casos de vínculo indireto ou disposição legal clara.

O artigo 135, por sua vez, introduz a responsabilidade pessoal para terceiros que atuam com *excesso de poderes* ou em *infração de normas legais, contratuais ou estatutárias*. Essa responsabilidade, ao contrário da solidariedade, é restrita a atos ilícitos cometidos pelo agente, sendo de natureza pessoal e direcionada aos que agem fora dos limites de seus poderes. A doutrina apoia esse entendimento, apontando que, em casos de responsabilidade pessoal, o contribuinte é excluído do polo passivo, passando o agente diretamente a responder pelo crédito tributário¹²⁵.

O CARF, ao considerar a fundamentação do autuante de primeiro grau, concluiu que os argumentos apresentados pelo Fisco não justificam a imposição de responsabilidade solidária aos consultores e advogados com base nos dispositivos do CTN citados. Assim, embora esses profissionais desempenhem um papel ativo no planejamento tributário, o CARF reafirma que a mera vinculação ou participação econômica não configura automaticamente um “interesse comum” jurídico na obrigação principal, afastando a possibilidade de responsabilização solidária indiscriminada.

O tribunal administrativo, ao julgar o caso, concluiu que a extensão da responsabilidade tributária a terceiros, como sócios, representantes legais ou empresas de consultoria, deve estar estritamente fundamentada em todos os elementos fáticos e legais necessários. A simples execução de planejamento tributário por empresas de consultoria não configura, por si só, o “interesse comum” jurídico que estabelece a solidariedade, conforme exigido pelo artigo 124, inciso I, do CTN. Além disso, para atribuir responsabilidade solidária com base no artigo 124,

¹²⁵ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 327.

inciso II, deve haver uma disposição normativa específica que impute tal obrigação aos envolvidos, algo inexistente no caso em questão.

A autoridade fiscal não detalhou nem comprovou a presença dos requisitos necessários, como o excesso de poderes ou a violação de normas estabelecidas no contrato social ou estatutos, que são exigidos para configurar a responsabilidade direta e pessoal conforme o artigo 135 do CTN. Nesse contexto, o tribunal enfatizou que a mera prestação de serviços profissionais de consultoria tributária, mesmo que diretamente relacionados ao planejamento tributário da empresa, não implica, por si só, um envolvimento jurídico no fato gerador da obrigação tributária, como seria necessário para configurar responsabilidade.

Conforme apontado pelas recorrentes, o “interesse comum” capaz de justificar a solidariedade não pode ser um interesse meramente econômico ou de fato, mas precisa ser um interesse jurídico concreto, que envolva os mesmos sujeitos na realização do fato gerador. Em outras palavras, o interesse compartilhado deve estar diretamente ligado à própria obrigação tributária, e não apenas a atividades associadas de forma indireta, como a consultoria ou assessoria sobre questões fiscais¹²⁶.

Conforme a doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho, “o interesse comum dos particulares no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade”¹²⁷.

Assim, o entendimento consolidado pelo CARF, ao dar provimento ao recurso e excluir as empresas de assessoria do polo passivo, reflete uma interpretação rigorosa e fundamentada no Código Tributário Nacional e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Nos acórdãos REsp 834.044-RS¹²⁸ e 884.845-SC¹²⁹ o STJ estabeleceu que a solidariedade em matéria tributária dentro de grupos econômicos ou entre empresas que compartilham operações requer um “interesse jurídico comum” ligado diretamente à obrigação tributária.

Essas decisões reafirmam que o “interesse comum” capaz de justificar a solidariedade não pode se limitar a um interesse econômico. É necessário que as partes estejam ligadas juridicamente ao fato gerador da obrigação tributária, ou seja, que compartilhem a mesma posição jurídica no contexto da relação tributária que deu origem ao tributo. Esse entendimento evita expansões indevidas do conceito de solidariedade, assegurando que a responsabilidade

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**, volume II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 463.

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, 1996, p. 220.

¹²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 834.044-RS**. *Op. Cit.* 2008.

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 884.845-SC**. *Op. Cit.* 2009.

solidária recaia apenas sobre aqueles diretamente envolvidos no ato que constitui o fato gerador da obrigação.

Portanto, ao decidir que as empresas de assessoria não possuíam o interesse jurídico exigido para a configuração da solidariedade, o CARF alinha-se à jurisprudência do STJ, protegendo o direito à auto-organização empresarial e prevenindo a responsabilização tributária de terceiros que atuem apenas em caráter consultivo, sem relação jurídica direta com a obrigação principal.

A aplicação da jurisprudência, especialmente a partir do acórdão REsp 884.845-SC sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, evidencia que, para se estabelecer a responsabilidade solidária dos advogados nos débitos tributários de seus clientes, é indispensável a comprovação de um “interesse jurídico comum” no fato gerador da obrigação tributária. Nesse contexto, a remuneração por êxito, como no caso do escritório Castellucci Figueiredo e Advogados Associados, onde a compensação bem-sucedida de créditos tributários beneficiava tanto o escritório quanto o Município de Elias Fausto, foi considerada pela jurisprudência como um critério relevante para a configuração da solidariedade tributária¹³⁰.

O entendimento jurisprudencial define que o simples envolvimento em planejamento tributário ou a emissão de pareceres não é, por si só, suficiente para caracterizar solidariedade. A inclusão do advogado ou escritório de advocacia no polo passivo da obrigação tributária depende de um vínculo que vá além do interesse econômico, exigindo uma participação jurídica relevante na relação que constitua o fato gerador. Essa interpretação busca evitar que os advogados sejam responsabilizados por atos dos clientes sem prova substancial de envolvimento direto e interesse jurídico na obrigação tributária.

O Acórdão do REsp 884.845-SC¹³¹ reforça que a responsabilidade solidária com base no “interesse comum” precisa ser interpretada de forma restritiva e sistemática. Assim, apenas em casos em que o advogado ultrapassa a função de aconselhamento e adentra o campo de ação direta no fato gerador – como por meio de remuneração proporcional ao êxito tributário ou participação direta na execução das operações fiscais – é que se poderia considerar a responsabilidade solidária como cabível.

A decisão da 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF¹³² reflete um entendimento restritivo e fundamentado sobre a responsabilidade solidária de advogados e consultores em

¹³⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Op Cit.* 2016.

¹³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 884.845-SC**. *Op. Cit.* 2009.

¹³² BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1301-006.709**. Relatora: Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Data de julgamento: 19 out. 2023. Data de publicação:

planejamentos tributários, conforme delineado no artigo 124, inciso I, do CTN. O tribunal afirmou que, para caracterizar o “interesse comum” necessário à responsabilização solidária, é imprescindível haver mais do que a execução de um planejamento tributário. Ou seja, o simples envolvimento técnico de advogados e consultores na implementação de estratégias fiscais, sem poder decisório ou influência direta na criação do fato gerador, não configura o interesse jurídico compartilhado que justificaria a responsabilização solidária.

Essa linha de entendimento é alinhada com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que enfatiza a diferença entre interesse econômico e interesse jurídico. A jurisprudência sustenta que, na ausência de um benefício econômico específico e direto, como honorários atrelados ao êxito fiscal, ou de um papel ativo e decisório no fato gerador da obrigação tributária, não há base jurídica para responsabilizar solidariamente esses profissionais.

Essa decisão reforça o posicionamento de que a responsabilização solidária deve se restringir a casos em que há envolvimento claro em condutas ilícitas e intencionais para promover evasão fiscal. Nesse sentido, o CARF e o STJ sublinham que a responsabilidade civil dos advogados e consultores em casos de esquemas fraudulentos deve ser tratada pela esfera cível, através de medidas adequadas e separadas do “interesse comum”, previsto no inciso I do artigo 124 do CTN. Em suma, as decisões tanto do CARF quanto do STJ reiteram que a aplicação do conceito de “interesse comum” como fundamento para a responsabilidade solidária exige cautela e é limitada, preservando os direitos e as responsabilidades de advogados e consultores que atuam dentro dos limites legais.

O cenário contemporâneo revela um desafio crescente para os advogados e consultores tributários, cuja atuação legítima e técnica em planejamentos tributários tem sido, em alguns casos, desconsiderada unilateralmente pelo Fisco, com base em uma interpretação expansiva e subjetiva do conceito de “abuso de direito”. Diferentemente das operações claramente fraudulentas, que envolvem práticas como simulação e estruturas artificiais desprovidas de substância econômica real, os planejamentos tributários legítimos são frequentemente alvo de atuações sob a alegação de abuso, mesmo quando baseados em disposições legais.

Essa tendência de fiscalização representa uma mudança relevante: historicamente, as atuações baseavam-se na estrita observância dos dispositivos legais, delimitando a atuação das autoridades fiscais conforme os parâmetros objetivos da lei. Atualmente, a adoção de uma interpretação mais subjetiva, que parece ser motivada pelo interesse de maximizar a

arrecadação, configura um risco significativo à liberdade profissional e ao direito dos contribuintes de estruturar negócios licitamente.

Assim, concluída a discussão sobre a responsabilidade dos advogados no planejamento tributário, o capítulo final deste estudo terá foco em uma análise crítica de casos concretos. Serão discutidos planejamentos tributários bem-sucedidos e as decisões jurisprudenciais sobre a responsabilidade solidária dos advogados nesses contextos. Esse exame crítico busca oferecer uma visão prática das implicações jurídicas e éticas das estratégias de planejamento tributário e aprofundar a compreensão dos limites legais e das garantias de que os profissionais necessitam para exercer suas funções sem excessos de restrição.

3.3 A RESPONSABILIDADE E OS CONSULTORES TRIBUTÁRIOS

O debate acerca da responsabilidade dos consultores tributários, à luz da dicotomia entre obrigação de meio e de resultado, revela uma lacuna significativa na doutrina e jurisprudência brasileira, que impacta diretamente a segurança jurídica das empresas e a atuação desses profissionais. Ao passo que, no Direito, a responsabilidade do advogado é tradicionalmente configurada como de meio – ou seja, o advogado empenha todos os esforços e diligências para obter um resultado favorável, mas sem garantias de vitória – a realidade dos consultores tributários permanece indefinida quanto ao tipo de obrigação que assumem. Essa indefinição gera uma área cinzenta que coloca em risco a prática do planejamento tributário e os próprios profissionais, especialmente quando a fiscalização rejeita um planejamento legítimo, resultando em sanções inesperadas para as empresas.

Diferentemente da responsabilidade advocatícia, a atuação dos consultores tributários muitas vezes se assemelha mais a uma obrigação de resultado, dada a natureza das suas atividades que visam diretamente objetivos como a redução ou compensação de tributos. Este cenário cria uma expectativa, implícita ou expressa, de que o resultado fiscal almejado será efetivamente concretizado, independentemente de fatores que possam interferir a posteriori, como a interpretação do Fisco. Ainda assim, a ausência de um critério formal para classificar essa responsabilidade dificulta a avaliação dos riscos assumidos pelos consultores, já que esses planejamentos podem ser contestados por anos após a sua implementação, quando o vínculo contratual entre o consultor e a empresa já se encerrou.

O cerne da discussão reside na insegurança que o atual contexto representa para os contratantes. A falta de normatização específica e de precedentes judiciais consistentes sobre a responsabilidade por resultados nesses casos impõe uma vulnerabilidade considerável para as

empresas que recorrem ao planejamento tributário. Caso a estratégia sugerida pelo consultor seja invalidada, é incerto se este deverá responder pelo insucesso da medida, uma vez que a expectativa de redução tributária não foi atingida conforme o planejamento original.

Portanto, a definição de diretrizes objetivas que orientem a atuação dos consultores tributários é essencial para que o setor opere de maneira justa e equilibrada. Regulamentações que estipulem os limites da responsabilidade de consultores tributários e distingam a obrigação de meio da de resultado podem contribuir para a proteção de ambas as partes, promovendo segurança jurídica e incentivando uma prática de planejamento tributário ética e eficaz. Assim, o avanço do tema na doutrina e jurisprudência se mostra urgente para que a responsabilidade dos consultores tributários seja delineada, atendendo às necessidades do mercado e alinhada com os princípios de justiça fiscal.

4 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

A presente pesquisa centra-se na análise de decisões judiciais e administrativas proferidas pelo STJ, STF e CARF, que representam a base da evolução jurisprudencial sobre a responsabilidade solidária em planejamentos tributários. As decisões foram escolhidas pela relevância e impacto no cenário jurídico nacional, devido ao fato de abordarem casos emblemáticos no campo do direito tributário. Estas decisões moldam a jurisprudência ao serem amplamente discutidas na doutrina e influenciam julgamentos de alto impacto, refletindo o entendimento atual sobre a atribuição de responsabilidade solidária.

O método de análise adotado nesta pesquisa é de natureza interpretativa e crítica, voltado para a investigação dos fundamentos jurídicos invocados pelos tribunais ao determinar a aplicação ou a exclusão da responsabilidade solidária de advogados e consultores envolvidos em planejamentos tributários. Esse enfoque crítico busca mapear padrões interpretativos recorrentes e avaliar a influência dessas fundamentações nas decisões aplicáveis a casos concretos.

As hipóteses formuladas baseiam-se na doutrina tributária e em precedentes relevantes, com o objetivo de explorar a conexão entre práticas de planejamento tributário e a eventual responsabilização de consultores. Para garantir uma análise consistente, foram selecionadas decisões de diferentes períodos, permitindo um acompanhamento evolutivo das interpretações judiciais. Essa amplitude temporal é essencial para entender mudanças e constantes no tratamento jurídico dado à responsabilidade solidária.

Ainda, a pesquisa aborda o desafio de alinhar a análise teórica à prática judicial no campo tributário. A oscilação e ausência de uniformidade em algumas decisões dificultam a criação de um entendimento linear sobre o tema. Todavia, ao focar em casos de grande repercussão, o estudo identifica tendências interpretativas predominantes sobre a aplicação da responsabilidade solidária no planejamento tributário, oferecendo uma contribuição crítica e relevante para o entendimento e a delimitação da responsabilidade de consultores tributários em situações abusivas ou fraudulentas.

A análise do conceito de “interesse comum” sob o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) exige uma interpretação que ultrapasse o mero compartilhamento de interesses econômicos, concentrando-se em uma vinculação jurídica direta entre as partes envolvidas no fato gerador. O estudo propõe que a solidariedade tributária, nestes casos, decorre de uma responsabilidade coletiva que surge da participação conjunta no ato originador da

obrigação tributária. Essa perspectiva destaca que o “interesse comum” implica um vínculo jurídico substancial que conecta os sujeitos passivos à obrigação, refletindo uma colaboração ativa no fato tributário e configurando um compromisso compartilhado que supera relações puramente econômicas individuais.

Os julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) desempenham um papel essencial na interpretação e aplicação desse conceito, especialmente em contextos onde a participação de consultores e planejadores tributários é analisada. Como tribunal administrativo especializado, o CARF contribui para a segurança jurídica ao proporcionar previsibilidade e uniformidade nas decisões tributárias, estabelecendo parâmetros claros que impactam diretamente empresas e contribuintes. A especialização do CARF permite um exame técnico aprofundado em questões tributárias complexas, e suas decisões muitas vezes servem como importantes precedentes que orientam futuras interpretações legais e jurisprudenciais.

O quarto capítulo desta pesquisa se dedica a uma revisão crítica de precedentes judiciais e administrativos que moldam o entendimento da responsabilidade tributária de consultores e planejadores tributários. Cada precedente é analisado de maneira detalhada, extraindo lições que contribuem para o entendimento do papel desses profissionais no contexto das obrigações tributárias. Esse enfoque oferece uma compreensão ampliada de como os tribunais e órgãos administrativos têm interpretado os atos de planejamento tributário, em conformidade com as normativas vigentes e as expectativas sociais e econômicas.

Em particular, o Parecer Normativo COSIT 4/2018 da Receita Federal do Brasil apresenta um posicionamento institucional sobre a aplicação do artigo 124 do CTN, definindo a visão da RFB acerca da responsabilidade solidária em matéria tributária. Esse parecer enfatiza o “interesse comum” como fundamento essencial para a solidariedade entre sujeitos passivos e fornece diretrizes interpretativas para entender em quais circunstâncias os consultores e planejadores tributários podem ser considerados solidariamente responsáveis, destacando que essa responsabilidade deve estar juridicamente fundamentada e não apenas em um interesse econômico compartilhado¹³³.

O Parecer Normativo COSIT 4/2018 aborda a responsabilidade solidária tributária a partir de uma interpretação ampliada do conceito de “interesse comum”, destacando que esse interesse se manifesta não apenas em uma ligação direta com o fato gerador, mas também em uma relação ativa com o ato ou negócio que originou a obrigação tributária. Essa abordagem

¹³³ BRASIL; COSIT – COMITÊ DE SOLUÇÃO DE INTERPRETAÇÕES TRIBUTÁRIAS. *Op. Cit.*

busca estender a responsabilidade solidária a todos que, direta ou indiretamente, contribuam para a criação do fato gerador, incluindo aqueles que, por meio de atos ilícitos, manipulam a situação, como simulações ou fraudes, visando à evasão fiscal.

A argumentação a favor dessa interpretação aponta para a necessidade de impedir que estruturas artificiais ou sem propósito negocial real — comumente usadas para postergar ou frustrar o cumprimento das obrigações fiscais — se beneficiem de uma brecha legal. Esse entendimento se fundamenta na proteção da função social da propriedade e na preservação dos “custos comunitários”, que visam garantir a justa contribuição de cada indivíduo ou entidade ao sistema fiscal. A responsabilidade solidária em tais casos se justifica, segundo o parecer, como uma resposta a negócios que abusam da forma jurídica, com o propósito de combate à evasão e à fraude¹³⁴.

O parecer sustenta que ao permitir uma responsabilização solidária estendida, mesmo em cenários de ilicitude, o ordenamento jurídico brasileiro reforça a integridade do sistema tributário. Tal posição enfatiza que a impunidade nesses casos compromete a justiça fiscal e pode criar um incentivo indevido à evasão, ao mesmo tempo em que enfraquece o sistema de arrecadação ao tornar mais difícil a recuperação de créditos tributários. Dessa forma, a aplicação da responsabilidade solidária aos que participam ou se beneficiam dessas práticas preserva os princípios de equidade e legalidade na relação jurídico-tributária e fortalece a função reguladora e social do Direito Tributário.

O Parecer Normativo COSIT 4/2018 cumpre uma função estratégica ao estabelecer diretrizes mais rigorosas para a aplicação da responsabilidade solidária no sistema tributário brasileiro, com um enfoque particular em combater práticas que busquem fraudar ou evadir tributos. Ao interpretar o “interesse comum” como um vínculo jurídico entre os sujeitos passivos, o parecer argumenta que a responsabilidade solidária pode recair sobre todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuem para o fato gerador tributário, inclusive em casos onde haja manipulação das formas jurídicas ou desvio de finalidades.

Essa interpretação de interesse comum transcende o aspecto econômico e reforça a ideia de que, na ocorrência de abusos como simulações ou fraudes, a responsabilidade deve refletir a proporção do impacto das ações de cada participante na violação tributária. Ao expandir a responsabilidade solidária para cobrir práticas abusivas, o parecer alinha-se aos princípios de

¹³⁴ ROICHMAN, Carlos Barreto Campello; FURTADO, Leonardo Quintas; AVELINO, Murilo Teixeira; SILVA, Thiago Moreira da Silva. *Função Social da Propriedade e Grupos Econômicos de Fato Irregulares: Responsabilidades Tributárias e Patrimonial e Aplicação do IDPJ na Execução Fiscal do Crédito Tributário*. SILVA, Thiago Moreira *et al.* **Créditos tributário e grupos econômicos de fato**: abordagens multidimensionais. São Paulo: Lumen Juris, 2020, p. 309-310.

equidade e justiça fiscal e sustenta que o cumprimento da função social da propriedade é essencial para manter a integridade do sistema.

A aplicação dessas diretrizes aos consultores tributários é uma questão que demanda análise cautelosa. Esses profissionais, ao elaborarem e orientarem a execução de planejamentos tributários, frequentemente influenciam decisões empresariais que podem, intencionalmente ou não, tocar os limites da legalidade. O Parecer COSIT 4/2018 abre uma porta para investigar a possibilidade de incluir consultores na responsabilidade solidária em casos de planejamento tributário abusivo. Nesse sentido, a tese pode explorar se a responsabilidade desses consultores deve ser configurada com base no grau de envolvimento no fato gerador tributário, analisando o quanto suas ações contribuem para o resultado e o impacto de uma eventual prática abusiva no sistema tributário.

Tal abordagem, embora possivelmente polêmica, busca responder à necessidade de uma fiscalização mais eficiente sem comprometer o direito ao planejamento tributário legítimo.

4.1 JULGAMENTOS DO CARF

4.1.1 Processo administrativo no CARF

O Processo Administrativo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) constitui um elemento central do sistema tributário brasileiro, proporcionando um mecanismo pré-judicial de resolução de disputas fiscais. Como órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, mas com atuação independente, o CARF representa a última instância de recurso administrativo, onde os contribuintes podem questionar autuações fiscais antes de recorrerem ao Poder Judiciário. Esse processo visa garantir a imparcialidade e eficiência na aplicação da legislação tributária.

Após a lavratura de um auto de infração pela Receita Federal, quando são apontadas supostas irregularidades fiscais, o contribuinte tem o direito de impugnar a decisão na Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), que exerce a primeira instância administrativa. Caso a DRJ emita um julgamento desfavorável, o contribuinte pode recorrer voluntariamente ao CARF, elevando o caso à segunda instância administrativa. Já se a decisão for parcialmente favorável ao contribuinte, a PGFN pode apresentar um recurso de ofício ao CARF, assegurando que o órgão reavalie o caso.

No CARF, a paridade entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes nas turmas julgadoras reforça a imparcialidade do processo. Os conselheiros, ao analisarem os

casos, buscam um entendimento técnico e jurídico aprofundado, particularmente em questões complexas de planejamento tributário. A atuação do CARF é de suma importância na definição dos limites da responsabilidade tributária, incluindo a dos consultores fiscais e advogados, especialmente em contextos em que se discutem penalidades associadas a abusos de poder ou desvios de finalidade.

Além de solucionar disputas fiscais, o CARF contribui para a segurança jurídica ao consolidar precedentes administrativos que influenciam a interpretação das normas tributárias no Brasil. As decisões do CARF moldam o entendimento sobre a responsabilidade dos profissionais envolvidos em planejamentos tributários, promovendo uma aplicação consistente da legislação e uma maior clareza sobre os limites de responsabilidade solidária desses profissionais. Em suma, o CARF atua como um pilar da segurança jurídica e da conformidade fiscal, incentivando práticas tributárias alinhadas aos princípios legais e éticos do sistema tributário brasileiro.

4.1.2 Análise e reflexão de processos administrativos no CARF

A decisão proferida pelo CARF no processo nº 11065.721067/2013-76 oferece uma análise detalhada da aplicação dos artigos 124, I e II, e 135 do Código Tributário Nacional (CTN) para determinar a responsabilidade tributária solidária em casos que envolvem planejamento tributário considerado fraudulento, como o uso de créditos de títulos antigos da dívida pública brasileira para compensação indevida de tributos. Esse julgamento é relevante não apenas pela sua análise sobre a responsabilidade solidária de sócios e gestores, mas também pela aplicação dos conceitos de “interesse comum” e da necessidade de prova concreta do envolvimento dos consultores e sócios no fato gerador da obrigação tributária.

Com relação a responsabilidade solidária e “interesse comum”: a autoridade administrativa de primeira instância havia determinado a responsabilidade solidária dos sócios e consultores, com base no argumento de que havia um interesse comum entre eles na situação geradora do tributo. Esse entendimento foi sustentado pelos artigos 124, I e II, do CTN, que permitem a responsabilização solidária de pessoas que compartilham um interesse comum no fato gerador ou que sejam indicadas expressamente por lei.

O CARF, no entanto, ressaltou que o conceito de “interesse comum” não pode ser entendido como um mero interesse econômico compartilhado entre os envolvidos. Para configurar a solidariedade, é preciso que exista uma ligação jurídica direta com o fato gerador,

indicando um vínculo substancial e direto com a obrigação tributária principal, conforme preceituado pelo CTN e alinhado à jurisprudência consolidada, incluindo precedentes do STJ.

Na análise do caso, o CARF considerou que não foi demonstrado que os sócios e consultores tivessem agido com excesso de poderes ou cometido infrações legais, contratuais ou estatutárias, conforme previsto no artigo 135 do CTN. Esse artigo estabelece que a responsabilidade pessoal de sócios e gestores exige prova de que tenham agido de forma ilegal ou em desacordo com as normas societárias.

O relatório fiscal original argumentava que as empresas prestadoras de serviço, especialmente Empro Assessoria e Prosper Brasil Investimentos, teriam participado do planejamento tributário e obtido vantagens econômicas. Porém, o CARF concluiu que a mera prestação de serviços não configura interesse comum jurídico, nem implica que esses consultores possuíssem vínculo direto com o fato gerador ou que suas ações envolvessem ilicitude.

A autuação aplicou uma multa agravada em dobro, caracterizando a compensação indevida como fraude. Contudo, o CARF considerou que a gravidade da acusação exigia evidências concretas e específicas de conduta fraudulenta, o que não foi plenamente demonstrado pela fiscalização.

A decisão aponta que a simples execução de um planejamento tributário, sem indícios claros de má-fé ou participação ativa na criação do fato gerador, não é suficiente para justificar a aplicação de uma penalidade tão severa. Esse entendimento reflete a necessidade de provas robustas e diretas de fraude para justificar sanções agravadas.

Sobre as implicações para o estudo da responsabilidade de consultores tributários, a análise desse caso reforça a importância de uma interpretação criteriosa dos artigos 124 e 135 do CTN na atribuição de responsabilidade solidária a consultores e advogados em planejamentos tributários. O conceito de “interesse comum” deve ser utilizado com cautela, evitando-se interpretações que possam ampliar indevidamente a responsabilidade de terceiros que atuam na assessoria tributária de empresas, especialmente se não houver prova de infração ou excesso de poderes.

No contexto do planejamento tributário, essa decisão demonstra que a responsabilidade solidária requer uma relação jurídica substancial e que o simples envolvimento de consultores ou advogados na implementação de estratégias tributárias não implica automaticamente em solidariedade. A jurisprudência analisada no processo e os parâmetros utilizados pelo CARF servem como guia para a construção de uma interpretação mais justa e técnica da responsabilidade solidária, contribuindo para a segurança jurídica dos profissionais da área tributária.

Essa análise também contribui para a tese de que a responsabilidade dos consultores deve ser vista sob uma ótica de resultados e meios, sendo fundamental que a atuação desses profissionais seja analisada com base nos limites impostos pela legislação e na intenção demonstrada em sua conduta profissional. Segue:

Igualmente, com base nos artigos 124, inciso I e II, e 135 do CTN, Lei 5.172, de 25/10/66, restou caracterizada a sujeição passiva solidária das pessoas físicas e jurídicas discriminadas abaixo, em virtude de suas condutas também configurarem evidente intuito de fraude, uma vez que todos participaram e tiraram proveito do negócio realizado, **com manifesto prejuízo aos cofres públicos, mediante extinção do crédito tributário através de compensação sem previsão legal**. Dessa forma, respondem solidariamente com o contribuinte¹³⁵.

No acórdão do processo nº 11065.721067/2013-76, o CARF destacou a ausência de fundamentação da autoridade administrativa quanto ao vínculo de “interesse comum” necessário para caracterizar a solidariedade entre as pessoas físicas (sócios e consultores) e o fato gerador da obrigação tributária da pessoa jurídica, conforme exigido pelo artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. O conselho concluiu que a autoridade fiscal não foi capaz de demonstrar de forma específica o ponto exato onde residiria o “interesse comum” dos sócios e consultores na geração da obrigação tributária, requisito essencial para fundamentar a solidariedade tributária.

Além disso, o CARF salientou que a fiscalização também não indicou nenhuma legislação específica que respaldasse a atribuição de responsabilidade solidária aos sócios e representantes legais pelos débitos da pessoa jurídica, conforme o artigo 124, inciso II, do CTN. A autoridade administrativa não conseguiu basear sua decisão em qualquer diploma normativo que estabelecesse essa solidariedade, evidenciando a fragilidade jurídica da tentativa de incluir as pessoas físicas no polo passivo da obrigação tributária da empresa.

Essa ausência de fundamentação normativa e de vínculo jurídico direto com o fato gerador impediu o CARF de manter a responsabilização solidária das pessoas físicas envolvidas, reforçando a importância de uma interpretação restritiva e criteriosa dos dispositivos legais que tratam de solidariedade e responsabilidade tributária. O acórdão, ao excluir os sócios e consultores do polo passivo, reafirma que a aplicação de responsabilidade solidária deve ser fundamentada em elementos jurídicos específicos e em uma base normativa clara, evitando expansões arbitrárias da responsabilidade tributária.

Podemos verificar que a ementa se construiu da seguinte forma:

¹³⁵ BRASIL; COSIT – COMITÊ DE SOLUÇÃO DE INTERPRETAÇÕES TRIBUTÁRIAS. *Op. Cit*, p. 19, grifo do autor.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. MANDATÁRIO COM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135 DO CTN. Respondem solidariamente pelo crédito tributário os sócios administradores e os mandatários com poderes de administração em geral, estes últimos, em especial, quando constatada sua participação efetiva nos atos jurídicos que implicam em infração à lei, nos termos do art. 135 do CTN.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EMPRESAS DE ASSESSORIA. INEXISTÊNCIA.

O fato de as empresas de assessoria serem executoras do planejamento não significa que elas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, muito menos que a obrigação decorra de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos¹³⁶.

O acórdão do CARF no processo em questão ilustra a aplicação criteriosa dos artigos 124, I, e 135 do Código Tributário Nacional (CTN), ao destacar que a extensão da responsabilidade solidária ou pessoal em matéria tributária depende de uma comprovação robusta e de elementos fáticos concretos que evidenciem o “interesse comum” jurídico, não sendo suficiente uma mera participação econômica ou formal.¹³⁷

A decisão reafirma a necessidade de que o interesse comum seja de natureza jurídica e diretamente vinculado ao fato gerador do tributo, em linha com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, que sustenta que o simples compartilhamento de um interesse econômico no fato tributário não configura automaticamente a solidariedade tributária. De fato, o CARF observa que a atribuição de responsabilidade solidária exige mais do que a posição de sócio ou procurador, requerendo uma participação efetiva e ativa no ato que gerou o tributo.¹³⁸

No comparativo com o caso da TIVIT, que veremos abaixo, e o escritório de advocacia Barbosa, Mussnich e Aragão, também julgado pelo CARF, a aplicação do artigo 135, III, foi abordada de maneira semelhante, enfatizando que para imputar responsabilidade pessoal aos advogados seria necessário demonstrar que eles ultrapassaram seus poderes ou atuaram de maneira gerencial. Essa exigência de prova reforça o princípio da segurança jurídica, ao evitar que a mera atuação profissional em atividades de planejamento tributário seja automaticamente interpretada como participação em atos que configuram o fato gerador ou que extrapolam o papel consultivo.

¹³⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo nº 11065.721067/2013-76**. Relator: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Data de julgamento: 27 nov. 2018. Data de publicação: 13 jan. 2020. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 13 jun. 2024.

¹³⁷ *Ibid.*

¹³⁸ *Ibid.*

Essas decisões do CARF reafirmam a necessidade de distinção entre a função consultiva e qualquer atuação gerencial que pudesse justificar a aplicação dos artigos 124 e 135 do CTN. Ao aplicar esse rigor probatório, o tribunal administrativo assegura que a responsabilidade tributária respeite os limites normativos e proteja profissionais que atuam dentro de suas competências legais, evitando uma expansão indevida da responsabilidade solidária.

Significa, portanto, reafirmar a doutrina do prof. Paulo de Barros Carvalho¹³⁹, que “o interesse comum dos particulares no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade”.

O Processo nº 16561.720034/2019-17, envolvendo a empresa TIVIT Terceirização de Processos, Serviços e Tecnologia S.A., demonstra a aplicação rigorosa dos princípios de responsabilidade solidária no contexto de planejamentos tributários complexos. Nesse caso, a Receita Federal argumentou que o planejamento tributário realizado para aquisição da TIVIT, estruturado pela Dethalas Empreendimentos e Participações S.A., configurou simulação e abuso, com o propósito de reduzir indevidamente a carga tributária da TIVIT.

A fiscalização autuou a TIVIT e tentou estender a responsabilidade solidária a diversas partes envolvidas, incluindo o escritório de advocacia Barbosa, Mussnich e Aragão Advogados, o administrador do fundo (Citibank Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S.A.) e o gestor da TIVIT (Luiz Roberto Novaes Mattar). O argumento central da autuação focou na ausência de propósito negocial e no uso de operações simuladas para criar um ágio transferido à TIVIT, que resultou em deduções financeiras não justificadas economicamente. No entanto, apesar do reconhecimento de simulação, o CARF não responsabilizou solidariamente os consultores e gestores, por entender que não havia evidências suficientes de envolvimento direto ou benefício econômico específico nas práticas consideradas abusivas.

A decisão do CARF reflete a importância de um critério rigoroso para imputação de responsabilidade solidária, onde se exige prova clara de participação ativa e benefício direto no fato gerador das obrigações tributárias. Esse entendimento evita a extensão automática da responsabilidade a consultores e gestores que atuam dentro dos limites de suas funções profissionais, sem evidência de que teriam ultrapassado suas atribuições ou promovido atos em desacordo com a legalidade.

Esse caso, assim como o Processo nº 11065.721067/2013-76, ressalta a distinção entre o planejamento tributário considerado abusivo e a responsabilidade solidária dos envolvidos, e demonstra o papel do CARF em equilibrar o combate à evasão fiscal com a garantia de

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, 2019, p. 220.

segurança jurídica para profissionais que prestam serviços consultivos. Essas decisões consolidam o entendimento de que a responsabilidade solidária no planejamento tributário requer mais do que um interesse econômico, mas um vínculo jurídico e participação ativa, reforçando os limites da aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

ATOS PRATICADOS POR ADVOGADOS. A responsabilidade prevista no inciso III do artigo 135 do CTN, pressupõe atos e condutas de pessoas físicas que ostentem a função de diretor, gerente ou representante do sujeito passivo. O advogado não tem o poder decisório na pessoa jurídica para definir seus atos, prestando as atividades de consultoria, assessoria e direção jurídicas, como definido pelo Estatuto da Advocacia (Lei nº 8.906/1994)¹⁴⁰.

A decisão do CARF no caso envolvendo o Escritório Barbosa, Mussnich e Aragão Advogados (BMA Advogados) enfatiza uma interpretação restritiva e rigorosa do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), destacando que sua aplicação demanda uma participação direta e comprovada na constituição do fato gerador por parte dos sujeitos no polo passivo. A posição da Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, conforme mencionada, reflete uma análise crítica sobre o conceito de “interesse comum”, sustentando que este deve estar vinculado a um envolvimento jurídico concreto na situação que gera a obrigação tributária, não meramente econômico ou consultivo.

Dessa forma, a decisão adotou uma perspectiva que limita a inclusão de consultores e assessores fiscais como responsáveis solidários, quando não há evidências de que esses profissionais tenham ultrapassado suas funções consultivas ou assumido papéis gerenciais. Este entendimento reforça o princípio da segurança jurídica, evitando que a mera prestação de serviços de planejamento tributário, sem demonstração de ingerência decisória ou gerencial, seja suficiente para configurar a responsabilidade tributária.

A exclusão do escritório BMA Advogados do polo passivo e a rejeição da tentativa de atribuição de responsabilidade solidária pelo artigo 124, I, destacam a importância de critérios rigorosos na aplicação da solidariedade tributária. A análise reforça a necessidade de que cada participação no planejamento tributário seja verificada individualmente, estabelecendo um claro interesse jurídico comum no fato gerador da obrigação tributária para fundamentar a solidariedade.

Esse posicionamento é central ao presente estudo, pois discute as condições de responsabilização de consultores tributários e advogados, evidenciando que a solidariedade,

¹⁴⁰ *Ibid.*

conforme interpretada pela Conselheira e pelo CARF, deve preservar os limites entre atuação profissional consultiva e participação ativa nos atos constitutivos do fato gerador tributário.

Inicialmente, o Escritório argumentou que o “interesse comum” mencionado no artigo 124, inciso I, do CTN deveria se restringir ao interesse jurídico do sujeito passivo original, interpretação que não foi aceita pela DRJ. A redação do referido inciso, segundo a DRJ, não permite tal interpretação restritiva, e, além disso, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10/12/2018, emitido pela Receita Federal do Brasil, reforça que a interpretação do inciso I do artigo 124 do CTN não deve ser restritiva, defendendo que o interesse comum decorre do interesse jurídico compartilhado entre os sujeitos.

Contudo, mesmo considerando essa interpretação, não foi demonstrado o interesse comum, ainda que econômico, necessário para a aplicação desse dispositivo. Na conclusão da DRJ, verificou-se que o escritório não participou do benefício tributário resultante da economia proporcionada pelo planejamento. Conforme argumentado, os honorários advocatícios recebidos pelo escritório não estavam atrelados ao resultado fiscal da reorganização. Ao analisar a documentação, a DRJ não encontrou menção a percentuais de economia tributária nos honorários cobrados, conforme registrado nos autos.

Para que a responsabilidade com base nesse inciso pudesse ser aplicada ao caso concreto, a fiscalização deveria ter comprovado, por meio de contrato ou acordo, que o BMA Advogados teria participação financeira na economia tributária, o que não ocorreu. Assim, decidiu-se pela exclusão da responsabilidade tributária do escritório com base no inciso I do artigo 124 do CTN¹⁴¹.

Quanto à responsabilidade estabelecida pelo inciso III do artigo 135 do CTN, esta pressupõe a prática de atos e condutas por pessoas físicas que ocupem cargos de direção, gerência ou representação do sujeito passivo, conforme explicitado na redação do referido inciso. Dessa forma, o BMA Advogados, por não atender a esses requisitos, não poderia ser responsabilizado com base nessa norma. Ademais, o escritório, na qualidade de prestador de serviços advocatícios, não detém poder decisório na pessoa jurídica para determinar seus atos, atuando apenas em funções de consultoria, assessoria e direção jurídica, conforme definido pelo Estatuto da Advocacia (Lei 8.906/1994).

Outro argumento relevante apresentado pelo escritório, e não contestado pela fiscalização, foi de que seus serviços advocatícios foram prestados em conformidade com a legislação vigente, sem qualquer excesso de poder ou violação de lei, contrato social ou

¹⁴¹ *Ibid.*

estatuto, e ocorreram antes das decisões contábeis e fiscais da TIVIT — como a amortização do ágio, a dedução das despesas financeiras e o pagamento do JCP —, as quais resultaram nos eventos geradores a partir de dezembro de 2014, e foram objeto de autuação nestes Autos de Infração (AI). Diante disso, votou-se pela exclusão da responsabilidade tributária do escritório também com fundamento no inciso III do artigo 135 do CTN¹⁴².

Conforme entendimento da DRJ, o BMA Advogados não se beneficiou da economia resultante do alegado planejamento tributário, tampouco ocupou cargos de direção, gerência ou representação do sujeito passivo, atuando exclusivamente na função de advocacia, sem deter poder decisório na pessoa jurídica para determinar seus atos. Esses elementos descaracterizam a responsabilidade do escritório com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.

Nos debates durante o julgamento deste processo, os Conselheiros que acompanharam a Relatora concordaram com os argumentos apresentados pela DRJ para excluir a responsabilidade do Recorrente. Embora a Relatora concorde com os fundamentos da DRJ, exceto quanto à interpretação do artigo 124 do CTN, entende-se que existem fundamentos adicionais para afastar a aplicação dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN neste caso.

Para a Relatora, o artigo 124 do CTN abrange situações de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja como contribuintes, seja como responsáveis, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

No tocante à responsabilização com base no artigo 135, inciso III, do CTN, considera-se que a Autoridade Fiscal deve especificar, de forma objetiva, as irregularidades supostamente praticadas, comprovar atos realizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, e demonstrar o nexa causal entre essas irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente.

No presente caso, foram atribuídos ao BMA Advogados os seguintes atos: (i) representação da DETHALAS Empreendimentos e Participações S/A — empresa utilizada como veículo para operações de aquisição de participação societária na TIVIT — em diversos atos que culminaram no suposto ilícito; (ii) prestação contínua e intensiva de serviços em todas as etapas da operação analisada; (iii) contribuição para a aparência de autonomia da DETHALAS. Contudo, tais atos não se enquadram na hipótese do artigo 135, inciso III, do CTN, pois foram executados na função de advogados do Grupo APAX e dentro dos limites dos

¹⁴² *Ibid.*

poderes que lhes foram conferidos. Ademais, ainda que se considerasse o contrário, esses atos não deram origem a qualquer obrigação tributária¹⁴³.

A análise do julgamento envolvendo a TIVIT e a responsabilidade do escritório Barbosa, Mussnich e Aragão Advogados (BMA Advogados) destaca a importância de uma interpretação criteriosa das normas tributárias, especialmente no que tange aos artigos 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN). A decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRJ) concluiu pela ausência de participação do BMA Advogados nos benefícios resultantes do planejamento tributário da TIVIT, afastando, assim, a aplicação do artigo 124, I, pela inexistência de interesse comum. Ademais, a responsabilidade nos termos do artigo 135, III, também foi rejeitada, pois o escritório atuou exclusivamente como consultor jurídico, sem possuir poder decisório na empresa.

A conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic corroborou essa exclusão, sublinhando a necessidade de comprovação objetiva das irregularidades para que a responsabilidade seja atribuída. A decisão reforça a importância de um rigor técnico na aplicação das normas tributárias, assegurando que a atribuição de responsabilidade seja realizada de forma justa e fundamentada, evitando a implicação de advogados que atuam dentro dos limites legais e éticos.

4.2 ANÁLISE DO CASO TIGRE S/A X DELOITTE TOUCHE TOHMATSU - RECURSO ESPECIAL Nº 1.477.373 - SP (2014/0211827-4)

O caso entre a Tigre S/A e a Deloitte Touche Tohmatsu ilustra a complexidade e os riscos envolvidos em operações de planejamento tributário, especialmente quando estratégias fiscais não se alinham de forma íntegra às atividades principais da empresa e apresentam inconsistências detectáveis pelas autoridades fiscais. Neste cenário, a Deloitte ofereceu um produto intitulado “Geração de ICMS e Crédito Presumido de IPI em Decorrência de Exportação”, sugerindo à Tigre S/A uma alteração em seu estatuto social para incluir atividades agropecuárias – setor completamente distinto de seu ramo original, a fabricação de tubos e conexões de PVC – como forma de viabilizar o benefício fiscal.

A operação foi implementada, mas rapidamente atraiu a atenção das autoridades fiscais estaduais e federais, que identificaram práticas suspeitas, classificadas como fraudulentas. Isso resultou em autuações fiscais que exigiam a devolução dos créditos tributários considerados

¹⁴³ *Ibid.*

indevidos, além de multas significativas. Na contestação judicial, a Tigre S/A alegou que confiou na experiência da Deloitte, argumentando que foi levada a adotar uma estrutura que se revelou não apenas ilegal, mas também insustentável. Com base nisso, a Tigre S/A buscou responsabilizar a Deloitte pelos prejuízos decorrentes, tanto financeiros (autuações e multas) quanto morais.

Este caso enfatiza a importância de uma *due diligence* rigorosa e de uma análise criteriosa das implicações fiscais de planejamentos tributários inovadores, pois, embora ofereçam vantagens potenciais, também podem gerar riscos jurídicos expressivos e impactos financeiros significativos para as empresas envolvidas, especialmente se as estratégias forem desconsideradas pelas autoridades fiscais.

A estratégia de planejamento tributário proposta pela Deloitte à Tigre S.A., centrada na “performance de exportação”, envolvia uma série de medidas que, embora estruturadas dentro do arcabouço legal, suscitam questões sobre a substância econômica das operações e a compatibilidade com a atividade principal da empresa. O alvo eram empresas sujeitas ao pagamento de tributos federais e estaduais, como é o caso da Tigre S.A. A estratégia propunha a aquisição de soja no mercado interno, seguida da industrialização por uma terceira empresa, resultando em produtos como óleo degomado e farelo de soja para exportação por meio de uma trading.

Para viabilizar a operação, a Tigre S.A. alterou seu Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) e formalizou uma aparente mudança no foco comercial, com o objetivo de gerar créditos tributários decorrentes de exportações. Essa alteração, contudo, ocorreu sem o deslocamento real de mercadorias, sugerindo que a adaptação visava à obtenção de benefícios fiscais sem correspondência com uma mudança efetiva na atividade operacional da empresa.

A mudança de CNAE e o ajuste na linha de atuação comercial podem, de fato, requalificar uma empresa para certos incentivos fiscais, como créditos de ICMS e IPI associados à exportação. No entanto, é crucial que tais mudanças estejam respaldadas por uma transformação real na condução dos negócios. No caso da Tigre, essa adaptação aparenta ter sido meramente formal, sem uma expansão real no setor agroindustrial que justificasse a operação de exportação de soja e seus derivados.

A legislação tributária brasileira exige que alterações no regime tributário sejam amparadas por mudanças substanciais nas atividades empresariais e não apenas por adaptações formais, especialmente quando visam gerar créditos tributários. Estes créditos devem originar-se de atividades comerciais autênticas, e não de artifícios criados exclusivamente para reduzir a carga tributária. O caso da Tigre S.A. evidencia essa delicada distinção entre elisão fiscal, que

é uma prática legal de redução de impostos, e evasão fiscal, que consiste em práticas ilegais, destacando a necessidade de análise rigorosa por parte das autoridades fiscais.

A proposta da Deloitte incluía um esquema em que o pagamento pela soja seria realizado por meio de duplicatas referentes à venda dos produtos industrializados para uma empresa de trading. Assim, o benefício esperado pela Tigre decorreria dos créditos tributários gerados, deduzindo-se os custos da industrialização. A operação estava estruturada de forma que os riscos financeiros não recaíssem diretamente sobre a Tigre, mas sim sobre as entidades envolvidas na venda e exportação, além das responsáveis pela execução e supervisão da operação, que seriam remuneradas conforme o volume exportado.

A Deloitte destacou que a responsabilidade pelo financiamento da operação seria exclusiva da Tigre, com os benefícios sendo proporcionais ao investimento em industrialização. Segundo a interpretação da Deloitte, o objetivo legislativo subjacente a esse tipo de operação era promover a exportação de produtos com valor agregado, ao contrário dos produtos agrícolas *in natura*.

Com base na orientação fornecida pela Deloitte, o Conselho de Administração da Tigre aprovou a operação em dezembro de 2003, o que exigiu uma modificação estatutária para permitir a atuação da empresa no setor agropecuário. Esta entrada em uma nova área de atividades, confiando na análise da Deloitte, acabou por trazer significativas implicações fiscais. A Deloitte buscou assegurar a conformidade da operação com a legislação por meio de pareceres jurídicos específicos, analisados sob o viés tributário e de compliance, reforçando a legalidade formal do planejamento proposto.

Esses elementos do caso revelam as complexidades e riscos de operações que, embora sustentadas por pareceres de conformidade, podem ser questionadas pela fiscalização quando não há evidência de uma mudança real nas atividades, essencial para a legitimação dos créditos tributários.

Para a Tigre S.A., participar de uma operação percebida como uma tentativa de manipulação do sistema tributário com pouca substância comercial resultou em sérias repercussões legais. As autoridades fiscais, ao identificarem inconsistências ou falta de substância nas operações declaradas, impuseram penalidades significativas, incluindo multas e juros sobre os impostos considerados devidos. Além das penalidades, tais práticas também impactam negativamente a reputação da empresa, podem prejudicar relações com investidores e parceiros comerciais, e potencialmente desencadear litígios prolongados.

Embora inicialmente considerada legal e benéfica em termos fiscais, a operação acabou gerando investigações e penalidades fiscais significativas, evidenciando os riscos e a

complexidade envolvidos em estratégias de planejamento tributário. Esse caso destaca a importância de uma abordagem cautelosa por parte das empresas ao adotarem estratégias fiscais complexas, principalmente quando mediadas por consultorias externas.

Na sentença, foi evidenciado que a Deloitte, ao recomendar a operação e indicar parceiros, obteve benefícios econômicos específicos e se configurou como parceira da Tigre no negócio. Com isso, foi condenada a indenizar os danos materiais e morais causados, reforçando a necessidade de diligência e ética na prestação de serviços de consultoria e auditoria para evitar litígios e prejuízos decorrentes de operações fraudulentas¹⁴⁴. De forma semelhante, advogados que participam ativamente de planejamentos tributários e recomendam estratégias para seus clientes também podem ser responsabilizados. Como consultores, eles devem agir com diligência e ética, assegurando que suas recomendações estejam em conformidade com a lei e evitando práticas que possam implicar responsabilidade solidária ou litígios futuros.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao julgar a responsabilidade da Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes, destacou a necessidade de rigor na análise das responsabilidades em planejamentos tributários. A Deloitte, atuando como consultora, foi considerada parcialmente responsável pelos prejuízos sofridos pela Tigre S.A. devido à indicação de parceiros inidôneos e pela falta de verificação da idoneidade das operações propostas. A decisão enfatizou a importância do nexo causal e da comprovação objetiva das irregularidades para a imputação de responsabilidade, determinando a devolução dos valores recebidos por serviços prestados de forma inadequada. A conclusão sublinha a necessidade de ética e diligência na prestação de serviços de consultoria e auditoria, a fim de evitar litígios e prejuízos decorrentes de operações fraudulentas¹⁴⁵.

De forma análoga, advogados que se envolvem ativamente em operações de planejamento tributário e recomendam estratégias a seus clientes podem, sim, ser responsabilizados. Como consultores, esses profissionais têm a obrigação de atuar com diligência e ética, assegurando que suas recomendações estejam em conformidade com a legislação vigente, evitando, assim, práticas que possam implicar em responsabilidade solidária ou litígios futuros.

¹⁴⁴ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Sentença do processo nº 0188622-16.2007.8.26.0100**. Juiz: Luis Fernando Cirillo. Data de julgamento: 12 dez. 2012. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.codigo=RI001W2IU0000>. Acesso em: 12 maio 2024.

¹⁴⁵ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Processo nº 0188622-16.2007.8.26.0100**. Relator: Mario A. Silveira. Data de julgamento: 11 nov. 2013. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/pastadigitalsg5/sgrcr/abrirConferenciaDocumento.do>. Acesso em: 13 jun. 2024.

No caso específico analisado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) não examinou diretamente a aplicabilidade do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), que trata da responsabilidade solidária entre aqueles que detêm um "interesse comum" na situação constitutiva do fato gerador da obrigação tributária. O acórdão teve como foco principal a questão da responsabilidade civil – e não tributária – da empresa de consultoria Deloitte Touche Tohmatsu, avaliando sua responsabilidade pelos danos materiais sofridos pela Tigre S/A em decorrência do planejamento tributário proposto e implementado sob a orientação da Deloitte.

O acórdão do Recurso Especial 1477373 aborda, portanto, a responsabilidade civil da Deloitte por sua atuação em um planejamento tributário que envolvia operações de exportação de soja, questionando a licitude e a substância dessas operações dentro do contexto tributário e ético que gerou consequências jurídicas significativas para a empresa Tigre S/A.

A decisão resumida na ementa refere-se a uma ação de indenização por danos morais e materiais movida por uma empresa que, após contratar uma consultoria para planejamento tributário, foi autuada pelo Fisco. A empresa, especializada em tubos e conexões plásticas, havia sido orientada pela consultoria a modificar seu estatuto para incluir atividades agropecuárias e implementar operações de exportação de soja, visando obter créditos tributários.

Na decisão, reconheceu-se a complexidade do caso, evidenciada pela dificuldade de atribuir de forma precisa as responsabilidades entre as partes envolvidas, especialmente em razão do contrato verbal e da cadeia de operações que incluía terceiros, os quais não eram parte da ação.

Após uma análise aprofundada das provas, o tribunal de origem concluiu que não havia evidências suficientes para imputar responsabilidade civil à consultoria. Alterar essa decisão demandaria uma reanálise detalhada dos elementos probatórios, o que não é permitido em sede de recurso especial, conforme a Súmula nº 7 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Embora a consultoria não tenha sido responsabilizada pelos prejuízos das autuações fiscais sofridas pela empresa autora, o tribunal reconheceu a deficiência do serviço de planejamento tributário prestado, uma vez que este não alcançou os resultados esperados pela contratante. Essa falha justificou a determinação de devolução dos valores pagos pela empresa como contraprestação pelos serviços.

Assim, os recursos especiais interpostos foram admitidos, porém não providos, mantendo-se a decisão original que isentou a consultoria de responsabilidade direta pelos danos,

mas confirmou a necessidade de restituição dos valores pagos em razão da ineficácia do serviço prestado¹⁴⁶.

O entendimento subjacente é que a atribuição de responsabilidade, seja civil ou tributária, exige a demonstração clara de um interesse comum e uma participação direta nos atos que resultaram na constituição das obrigações fiscais ou no insucesso das operações. No caso em questão, o STJ concluiu que não estavam presentes os requisitos para imputar responsabilidade direta à Deloitte pelos prejuízos fiscais suportados pela Tigre S/A, reforçando a ideia de que a aplicação do artigo 124, I, do CTN não é inviável, mas depende de prova robusta de interesse comum e de participação nos fatos geradores.

No acórdão, o STJ analisou a relação entre a Deloitte e a Tigre S.A., observando que a Deloitte apresentou o planejamento tributário e indicou outros participantes necessários para a execução das operações. No entanto, o tribunal concluiu que a Deloitte não tinha responsabilidade civil direta pelos danos alegados pela Tigre S.A., uma vez que a responsabilidade pelas operações fictícias recaía sobre a própria Tigre S.A. e outras empresas envolvidas¹⁴⁷.

O acórdão do REsp 1477373 destaca a necessidade de cautela por parte das empresas e consultorias ao se engajarem em planejamentos tributários, reforçando que a verificação da legalidade das operações e a análise da responsabilidade individual de cada participante são fundamentais. O STJ enfatizou a importância de assegurar que as operações propostas respeitem o ordenamento jurídico e a prática ética, especialmente em contextos de planejamento tributário, onde os limites entre elisão e evasão fiscal são frequentemente tênues¹⁴⁸.

Observa-se, assim, que o “interesse comum” apenas emerge entre pessoas que compartilham o mesmo polo na constituição do fato jurídico tributário. Em outras palavras, o simples fato de haver pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico não configura, por si só, a responsabilidade solidária, conforme estabelecido no artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁴⁹.

¹⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1477373**. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. Data de julgamento: 15 set. 2015. Data de publicação: 24 set. 2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1405967&num_registro=201402118274&data=20150924&formato=PDF. Acesso em: 25 maio 2024.

¹⁴⁷ *Ibid.*

¹⁴⁸ *Ibid.*

¹⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargo em Recurso Especial nº 859.616/RS**. Relator: Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 09 fev. 2011. Data de publicação: 18 fev. 2011. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargo em Recurso Especial nº 834.044/RS**. Relator: Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 08 set. 2010. Data de publicação: 29 set. 2010.

A análise do artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN), que regula a responsabilidade solidária de certos indivíduos em situações de infração ou excesso de poderes, em conjunto com o estudo do caso Tigre S/A versus Deloitte Touche Tohmatsu, evidencia a centralidade da definição do sujeito passivo na relação tributária para a aplicação justa da legislação. No caso específico, a responsabilidade civil da Deloitte foi analisada em sua atuação como consultora no planejamento tributário da Tigre S/A. Ao julgar o recurso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reforçou que a responsabilidade civil ou tributária não pode ser atribuída de forma automática, sendo imprescindível a comprovação de um interesse comum e de uma participação direta nos atos que originaram as obrigações fiscais. Essa interpretação ressoa com o que determina o artigo 135 do CTN, onde a responsabilidade só pode ser imputada a terceiros mediante prova de infração ou de excesso de poderes.

A complexidade do caso ressalta a importância de uma análise criteriosa ao se determinar a responsabilidade tributária, tanto na esfera consultiva quanto na executiva, de modo a garantir o respeito aos princípios legais e éticos, evitando atribuições indevidas de responsabilidade solidária. O comparativo entre os temas tratados neste trabalho e o acórdão revela a necessidade de equilíbrio entre eficiência econômica e cumprimento de limites legais e éticos. A decisão do STJ ilustra a aplicação prática das responsabilidades civil e tributária, destacando a importância da comprovação de envolvimento direto de advogados em práticas ilícitas na elaboração e execução de planejamentos tributários.

No contexto tributário, é fundamental que haja um grau de certeza na existência do direito para que se planejem e executem operações fiscais de maneira lícita e ética. Assim como na responsabilidade civil dos advogados, onde é necessário comprovar negligência ou imperícia para a obtenção de indenização, no direito tributário é igualmente essencial demonstrar que o planejamento fiscal não é abusivo ou fraudulento para se evitar litígios e a responsabilidade solidária.

Ao atuarem no planejamento tributário, os advogados devem garantir que suas recomendações estejam alicerçadas em uma interpretação fundamentada da lei, evitando práticas que possam ser consideradas evasivas ou fraudulentas. Essa postura é crucial para assegurar que a estratégia fiscal seja defensável e esteja em consonância com a legislação vigente, reduzindo riscos de litígios futuros e de responsabilizações.

Em síntese, o caso ilustra a complexidade de imputar responsabilidade solidária em operações de planejamento tributário e destaca a necessidade de provas claras e diretas de envolvimento ilícito para justificar a atribuição de responsabilidade civil ou tributária.

CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo apresentar uma análise detalhada das múltiplas dimensões que envolvem o planejamento tributário e a responsabilidade tributária solidária no contexto jurídico brasileiro. Com uma abordagem cuidadosa, foram examinados aspectos fundamentais relacionados à elisão e evasão fiscal, à responsabilidade do contribuinte e de terceiros responsáveis, e, de forma mais específica, à responsabilidade solidária de advogados e consultores no âmbito do planejamento tributário.

No primeiro capítulo, abordou a complexidade inerente ao planejamento tributário, enfatizando a necessidade de uma distinção clara entre as práticas de elisão e evasão fiscal. Fica ressaltado que, enquanto a elisão fiscal é uma prática lícita e respaldada pela legislação, a evasão fiscal configura uma ação ilícita com o objetivo de fraudar o sistema tributário. Essa diferenciação é essencial para a integridade do planejamento tributário, que, para ser considerado legítimo, deve ser conduzido com rigor técnico, respeitando os limites da legalidade e evitando condutas que possam ser interpretadas como abusivas ou fraudulentas. Nesse sentido, a segurança jurídica foi destacada como um pilar central desse processo, proporcionando aos contribuintes a possibilidade de planejar suas atividades de maneira eficiente e segura, com previsibilidade e clareza sobre as normas fiscais aplicáveis.

É fundamental compreender que o propósito deste estudo não é esgotar todas as nuances de cada modalidade de planejamento tributário, mas sim promover uma análise das complexidades legais envolvidas nessas estratégias, aprofundando o entendimento dos desafios e das oportunidades no delicado equilíbrio entre eficiência tributária e conformidade legal.

No segundo capítulo, o foco do estudo recaiu sobre a responsabilidade tributária, abrangendo tanto a do contribuinte quanto a do responsável tributário, à luz dos limites constitucionais e legais. A responsabilidade tributária foi apresentada como uma ferramenta crucial para a eficácia do sistema fiscal, permitindo ao Estado assegurar a arrecadação necessária para sua sustentação. Contudo, a aplicação dessa responsabilidade deve observar rigorosamente princípios constitucionais, como a capacidade contributiva, a segurança jurídica e o devido processo legal. Esses princípios são essenciais para que a atribuição de responsabilidade tributária não seja realizada de forma arbitrária ou injusta, preservando, assim, a integridade do sistema fiscal.

Adicionalmente, o conceito de “interesse comum”, conforme delineado no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), foi examinado de maneira detalhada,

enfatizando a importância de uma interpretação restritiva e juridicamente fundamentada para a aplicação da solidariedade tributária.

No segundo capítulo, também foi conduzida uma análise detalhada do artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN) e de sua aplicação no contexto da responsabilidade solidária. Esse dispositivo legal prevê que indivíduos em posições de direção, gerência ou representação de pessoas jurídicas podem ser pessoalmente responsabilizados por créditos tributários quando atuam com abuso de poder ou violam a lei, o contrato social ou os estatutos da empresa. A análise ressaltou a importância de distinguir entre contribuinte e responsável tributário, demonstrando que, nos casos de abuso de poder ou desvio de finalidade, a responsabilidade pode ser transferida a esses agentes. Em planejamentos tributários fraudulentos, a aplicação dessa regra levanta questões sobre o alcance da responsabilidade solidária para consultores tributários, evidenciando a necessidade de uma interpretação fundamentada para que a responsabilidade seja atribuída de forma justa e equilibrada.

O terceiro capítulo aprofundou a responsabilidade dos consultores tributários, com enfoque na atuação de advogados e contadores no planejamento tributário. Discutiu-se o papel essencial dos advogados, que devem orientar e executar estratégias fiscais dentro dos limites legais. A legislação brasileira confere aos advogados uma posição diferenciada, exigindo conduta ética e responsabilidade. A jurisprudência, incluindo decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), foi analisada para reforçar que a responsabilidade solidária dos advogados em planejamentos tributários depende da presença de um vínculo jurídico claro e de provas objetivas de envolvimento em práticas ilícitas. Quanto aos contadores, a análise enfatizou suas obrigações no exercício da contabilidade e consultoria fiscal, demonstrando que eles, assim como os advogados, podem ser responsabilizados civil e criminalmente em caso de irregularidades, especialmente quando atuam em desacordo com as normas legais e profissionais.

O capítulo também abordou a postura do Fisco em relação à responsabilidade dos consultores tributários, revelando uma tendência crescente de imputar responsabilidade solidária a advogados e contadores envolvidos em planejamentos tributários. No entanto, decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) têm resistido a essa interpretação expansiva, reiterando que a responsabilidade solidária somente é aplicável quando há um interesse jurídico claro e diretamente vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. Esse rigor na aplicação da responsabilidade solidária é fundamental para proteger os direitos dos consultores tributários e garantir que sua atuação permaneça dentro dos limites legais e éticos.

Conclui-se, portanto, que o “interesse comum” se manifestará exclusivamente entre aqueles diretamente envolvidos no polo passivo do fato jurídico tributário. A hipótese legal do artigo 124, inciso I, do CTN pressupõe que todos os sujeitos passivos da obrigação tributária tenham colaborado para a realização do fato jurídico tributário. Em outras palavras, é necessário que haja a contribuição direta dos contribuintes na concretização desse fato.

No quarto capítulo, a análise focou-se na responsabilidade tributária solidária, especialmente na interpretação do conceito de “interesse comum” conforme o artigo 124, inciso I, do CTN. Através de um estudo aprofundado dos precedentes do CARF e do STJ, foram analisados os critérios aplicados para identificar a existência de responsabilidade solidária em casos envolvendo consultores e advogados tributários. A análise jurisprudencial evidenciou que a atribuição de responsabilidade solidária não pode ser fundamentada unicamente em interesses econômicos compartilhados; deve haver uma clara vinculação jurídica entre as partes diretamente relacionadas ao fato gerador da obrigação tributária.

Casos emblemáticos, como os Processos nº 11065.721067/2013-76 e nº 16561.720034/2019-17, foram analisados para ilustrar a postura do CARF em exigir provas concretas do envolvimento direto e do interesse jurídico comum para justificar a responsabilidade solidária. Em ambos os casos, a ausência de evidências robustas resultou na exclusão dos consultores e advogados do polo passivo, ressaltando a importância de uma análise criteriosa por parte das autoridades fiscais.

O estudo do Caso Tigre S/A x Deloitte Touche Tohmatsu, julgado pelo STJ, reforçou ainda mais a necessidade de cautela na atribuição de responsabilidades em planejamentos tributários complexos. A decisão sublinhou que a atribuição de responsabilidade civil ou tributária requer provas claras de que os profissionais participaram ativamente e se beneficiaram diretamente das práticas questionadas.

Em resposta à pergunta de pesquisa, conclui-se que a aplicação da responsabilidade tributária no contexto legislativo e jurisdicional é um processo que exige uma análise cuidadosa e equilibrada dos limites e condições em que essa responsabilidade é aplicada, especialmente quanto ao papel dos advogados e consultores tributários no planejamento fiscal. Este estudo, ao longo de seus capítulos, ofereceu uma visão aprofundada desses aspectos, concluindo que o respeito aos princípios constitucionais e legais é essencial para garantir que a aplicação da responsabilidade solidária seja justa e proteja tanto os profissionais envolvidos quanto o sistema tributário contra interpretações arbitrárias ou excessivamente expansivas.

O texto ressalta a importância de proteger os direitos de advogados e contadores no âmbito tributário, defendendo a justiça fiscal e evitando penalizações injustas por operações

legítimas. No entanto, também sublinha a responsabilidade ética e diligente desses profissionais, que devem assegurar que suas práticas estejam em conformidade com a legislação, a fim de evitar litígios e promover segurança jurídica.

A responsabilidade dos consultores tributários no planejamento fiscal carece de regulamentação clara e de um tratamento consistente pelos tribunais superiores, o que gera insegurança jurídica, especialmente nas operações complexas, passíveis de questionamento fiscal em prazo longo. Esse cenário de incerteza é acentuado pela ausência de diretrizes específicas que delimitam a responsabilidade desses profissionais, o que aumenta os riscos tanto para os consultores quanto para as empresas clientes. No segmento de "recuperação de crédito e redução de impostos", em especial, a falta de regulamentação eleva os riscos das empresas contratantes.

O problema torna-se mais evidente devido ao fato de que, após a conclusão e remuneração da consultoria, os impactos do planejamento tributário são frequentemente verificados anos depois, em geral após cerca de cinco anos, quando ocorrem auditorias e fiscalizações fiscais. Nesse momento, as empresas podem ser surpreendidas por autuações, multas e cobranças de tributos não recolhidos, enquanto o consultor, que já encerrou sua atuação, não se responsabiliza diretamente pelos efeitos da operação.

A jurisprudência sobre a responsabilização de consultores tributários é escassa e, nas situações em que há sanção, a punição mais severa costuma ser a devolução dos honorários pagos, como exemplificado no Processo nº 1477373, envolvendo a Deloitte Touche Tohmatsu. Todavia, essa devolução não compensa adequadamente os prejuízos financeiros sofridos pelas empresas, que, em decorrência de planejamentos tributários não aceitos pelo Fisco, enfrentam a obrigação de quitar multas elevadas e juros.

Adicionalmente, não existe uma abordagem que defina a responsabilidade dos consultores como sendo de resultado, ao contrário do que ocorre com advogados, cuja responsabilidade é essencialmente de meio. Nesse contexto, espera-se que o consultor tributário, ao propor estratégias de planejamento, adote uma postura mais ampla, vinculando sua atuação não só à recomendação de meios para a redução de tributos, mas também ao alcance dos resultados esperados e à segurança jurídica das operações propostas. A ausência de uma previsão normativa que responsabilize o consultor pelo resultado deixa as empresas vulneráveis, permitindo que o consultor se exima de responsabilidade caso o planejamento tributário seja desconsiderado pelo Fisco em um momento posterior.

Portanto, torna-se imperativo que as empresas adotem uma postura cuidadosa ao contratar consultorias tributárias. É essencial que os gestores analisem minuciosamente as

estratégias sugeridas e compreendam os riscos fiscais associados a longo prazo. Evitar estratégias artificiais ou fictícias, que careçam de base sólida na realidade das operações empresariais e sejam motivadas unicamente pela intenção de reduzir o pagamento de tributos, é crucial. Tal conduta, além de potencialmente atrair pesadas autuações futuras, pode comprometer a saúde financeira e a estabilidade da empresa.

A falta de regulamentação específica sobre a responsabilidade dos consultores tributários, somada à ausência de jurisprudência consolidada nos tribunais superiores, gera um ambiente de insegurança jurídica que tende a fomentar práticas arriscadas e potencialmente prejudiciais. Empresas que escolhem seguir essas estratégias precisam estar conscientes de que, ao final, podem ser as principais penalizadas, enquanto os consultores frequentemente permanecem sem responsabilização direta, mesmo após receberem sua remuneração.

Esse panorama ressalta a necessidade urgente de uma legislação clara que defina parâmetros para a atuação de consultores tributários, estabelecendo suas responsabilidades de forma objetiva, especialmente em casos de planejamentos considerados abusivos ou fraudulentos. Essa regulamentação serviria para proteger não apenas as empresas, mas também a integridade do sistema tributário, prevenindo fraudes e reforçando a justiça fiscal.

Conclui-se que a distinção entre elisão e evasão fiscal deve ser clara, e que critérios objetivos para a aplicação da responsabilidade tributária solidária são essenciais para assegurar a integridade do sistema tributário e a justiça fiscal. O estudo demonstrou, ao longo dos capítulos, que, embora o legislador disponha de certa flexibilidade para definir o responsável tributário, essa designação precisa estar diretamente vinculada ao fato gerador e ser conduzida de acordo com os limites impostos pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal.

Por fim, o estudo também ressaltou a importância de uma atuação ética e legal no planejamento tributário, que se mostra necessária não apenas para a conformidade com a legislação, mas também como um elemento fundamental na promoção de um ambiente de negócios justo e competitivo. Assim, o papel dos advogados e consultores tributários assume grande relevância, sendo imprescindível que esses profissionais estejam atentos às mudanças normativas e jurisprudenciais, assegurando que suas práticas estejam em conformidade com os princípios da legalidade e da justiça fiscal.

A conclusão deste trabalho estabelece um caminho para futuras pesquisas e debates sobre o tema, sugerindo que uma compreensão profunda e embasada da responsabilidade tributária solidária é essencial para a manutenção de um sistema fiscal equilibrado e justo. A análise crítica de casos práticos e decisões jurisprudenciais discutidos ao longo dos capítulos

oferece insights valiosos para a aplicação das teorias apresentadas, contribuindo para o desenvolvimento de uma prática tributária cada vez mais sólida e ética.

REFERÊNCIAS

Referência Bibliográfica

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução: Alfredo Bosi. São Paulo: Mestre Jou, 1982.

ACHIRICA, Carlos Lete. **La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles**. Madrid: Civitas, 2000. Apud DE MATOS, Catarina Garcia. **A Responsabilidade Dos Contabilistas Certificados no Exercício da Sua Atividade Profissional**. Leya, 2016.

ALONSO, Paulo Sérgio Gomes. **Pressupostos da Responsabilidade Civil Objetiva**. São Paulo: Saraiva, 2000.

ALVIM, Arruda. **Manual de direito processual civil: parte geral**. 20. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

AMARAL, A. C. R. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Impresso no Brasil, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Notas sobre o Sentido e o Alcance das normas Antielisivas dos artigos 13 a 19 da Medida Provisória 66/02. In AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) **Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARBOSA, Wellington. Depois de 85 anos, Sonho de Valsa não é mais bombom. **Estado de Minas**. 15 jun. 2023. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/nacional/2023/06/15/interna_nacional,1507612/depois-de-85-anos-sonho-de-valsas-nao-e-mais-bombom.shtml. Acesso em: 12 maio 2024.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. **O imposto sobre a renda e os preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN**, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1988.

BOBBIO, Norberto. **Teoría general del derecho**. 2. ed. Santa Fé de Bogotá: Editorial Temis, 1992.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

BULGARELLI, Waldírio. **Sociedades comerciais**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CANUTO, Enrique de Miguel. **Extensión a terceros de los efectos de las sentencias tributarias**. Elcano: Aranzadi, 2001.

CARICATI. A responsabilidade do advogado nos casos de planejamento tributário. **Caricati**. 21 set. 2020. Disponível em: <https://www.caricati.adv.br/responsabilidade-do-advogado-nos-casos-de-planejamento-tributario/>. Acesso em: 25 maio 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma jurídica tributária**. 5. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**, v. 4, tomo II. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CERQUEIRA, Marcelo Paulo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CFOAB – CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. **Resolução n. 02/2015**. Aprova o Código de Ética e Disciplina da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB. Brasília: DOU, 2015. Disponível em: <https://www.oab.org.br/publicacoes/AbrirPDF?LivroId=0000004085>. Acesso em: 12 maio 2024.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. V. 2, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Desconsideração da personalidade jurídica**. 2. ed. Parecer proferido para o Instituto de Registro de Títulos e Documentos e de Pessoas Jurídicas do Brasil, para o Centro de Estudos e Distribuição de Títulos e Documentos de São Paulo e para o Registro Civil das Pessoas Jurídicas do Rio de Janeiro. São Paulo: 2003.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. A interpretação econômica do direito tributário e a flexibilização do princípio da legalidade: um risco à democracia. In: **XIX ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI**, 2010, Fortaleza: CONPEDI, 2010. p. 4226-4234.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 803 de 1996**. Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC. Brasília: CFC, 1996. Disponível em: [https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=95805#:~:text=Aprova%20o%20C%C3%B3digo%20de%20C%C3%89tica,DE%2007%2F02%2F2019\)%3A](https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=95805#:~:text=Aprova%20o%20C%C3%B3digo%20de%20C%C3%89tica,DE%2007%2F02%2F2019)%3A). Acesso em: 12 maio 2024.

CORREA, Orlando de Assis. **Comentários ao Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil**. Rio de Janeiro: Aide, 1997.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. Saraiva. São Paulo, 2012.

DALMORA, Jeberton. A norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como norma antievasão. **Âmbito Jurídico. Rio Grande, XVIII**, n. 135. 2015.

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DIAS, Daniela Gueiros. **A interpretação econômica no direito tributário brasileiro**. Revista Direito Tributário Atual, n. 38, p. 11-31, 2021.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro. Responsabilidade Civil**. São Paulo: Saraiva, 2003.

EPSU. Unhappy Meal: €1 Billion in Tax Avoidance on the Menu at McDonald's. **EPSU**. 25 fev. 2015. Disponível em: <https://www.epsu.org/article/unhappy-meal-eu1-billion-tax-avoidance-menu-mcdonalds>. Acesso em: 13 jun. 2024.

ESTRADA, Roberto Duque. CARF afirma inexistir responsabilidade solidária de advogados. **Consultor Jurídico**, 07 jun. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jun-07/consultor-tributario-carf-afirma-inexistir-responsabilidade-solidaria-advogados/>. Acesso em: 25 maio 2024.

FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de gradação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. São Paulo: IOB, 2010.

GALBINSKI, Diego. Responsabilidade tributária solidária: interesse comum – Código Tributário Nacional (CTN), artigo 124, I. **Diego Galbinski Advocacia**. 20 dez. 2020. Disponível em: <http://diegogalbinski.adv.br/responsabilidade-tributaria-solidaria-interesse-comum-codigo-tributario-nacional-ctn-art-124-i/>. Acesso em: 25 maio 2024.

GIANNINI, A. D. **Istituzionidi diritto tributario**. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960. Apud TEODOROVICZ, Jeferson. A Contribuição Italiana na Construção da Ciência do Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 37, p. 441–465, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1474>. Acesso em: 21 out. 2024.

GÓMEZ-TRELLES, Javeir Sánchez-Vera. Blanqueo de capitales y abogacía: un necesario analisis crítico desde la teoría de la imputación objetiva. **InDret**, 2008. Disponível em: <https://www.raco.cat/index.php/InDret/article/download/77889/101744>. Acesso em: 12 maio 2024.

GOUVÊA, José Guilherme de Bem. Planejamento tributário: o que é e qual papel do advogado. **Jusbrasil**, 26 maio 2023. Disponível em: <https://centralaw.jusbrasil.com.br/artigos/768464414/planejamento-tributario-o-que-e-e-qual-papel-do-advogado>. Acesso em: 25 maio 2024.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier, 2019.

GRUBER, Rosicléia. **Manual Estatutário e Ético do Advogado**. Curitiba: Juruá, 2010.

GRUPO READAPT. Planejamento Tributário: seja inteligente, veja o que o McDonald's e a Lacta fizeram. **Grupo Readapt**. 21 nov. 2022. Disponível em: <https://gruporeadapt.com.br/planejamento-tributario-seja-inteligente-veja-o-que-o-mcdonalds-e-a-lacta-fizeram/>. Acesso em: 13 jun. 2024.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento Tributário: os Limites de Lícitude e Ilícitude. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

IBFD - INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. **International Tax Glossary**. 5. ed. Amsterdam: IBDF, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LIANG, Fábila Gun. **Solidariedade tributária – O alcance do artigo 124 do CTN**. São Paulo: Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2017.

LIMA, Bruno Leonardo Lopes de. Evasão Fiscal. **Prática Contábil**. [Online] 2016. Disponível em: <http://www.praticacontabil.com/contadorperito/Bruno.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2024.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. Responsabilidade civil do advogado. **Revista de informação legislativa**, v. 37, n. 146, p. 175-183, 2000. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/588>. Acesso em: 12 maio 2024.

LOURENÇO, Amanda Aparecida; PERES, Franciele Marques. Estudo sobre os impactos de um planejamento tributário eficaz para o sucesso das organizações. **Revista Foco**, v. 16, n. 11, p. e3309-e3309, 2023. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/download/3309/2392>. Acesso em: 12 maio 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**, volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MALUF, Rafaela Rodriguês. Responsabilidade solidária e a complexidade sobre o "interesse comum" estipulado pelo artigo 124 do Código Tributário Nacional. **Migalhas**, 10 fev. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/320132/responsabilidade-solidaria-e-a-complexidade-sobre-o--interesse-comum--estipulado-pelo-artigo-124-do-codigo-tributario-nacional>. Acesso em: 25 maio 2024.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulamentação**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed, Belém: Cejup, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade Tributária in "Direito Tributário"**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1982

MENDES MOREIRA, André. **Elisão e Evasão Fiscal: Limites ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

MIGUEL, Carolina Romanini. **Regimes Especiais de ICMS: Natureza Jurídica e Limites**. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 289 fl, 2012.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 21, mar.-abr. 2003, p. 11-17. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf. Acesso em: 12 maio 2024.

MOREIRA, André Sales. **Regimes especiais substantivos de tributação do ICMS**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Administrativo) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018.

NEVES, Miranilde Oliveira. A importância da investigação qualitativa no processo de formação continuada de professores: subsídios ao exercício da docência. **Revista Fundamentos**, v. 2, n.1, 2015. Disponível em: <http://revistas.ufpi.br/index.php/fundamentos/article/download/3723/2186>. Acesso em: 12 maio 2024.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Normas Gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977.

OLIVEIRA, Ábner Praxedes de; SILVA, Maria de Fátima Lopes da. Responsabilidade tributária do advogado: uma análise a partir da ADI 4.845 e das reais perspectivas jurídicas de responsabilidade. **Revista FIDES**, v. 12, n. 1, p. 927-941, 2021. Disponível em: <http://revistafides.ufrn.br/index.php/br/article/download/586/593>. Acesso em: 12 maio 2024.

OLIVEIRA, Nilo Junior de. **Elisão, evasão e planejamento tributário**. São Paulo: PUC-SP, 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Curso de direito tributário**. Coord: MARTINS, Ives Gandra da Silva. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Vanair Alves de; CHAGAS, Paulo César. **Planejamento tributário nas empresas de advocacia do Distrito Federal**. 2004. Trabalho Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2004. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/32402-39073-1-PB.pdf>. Acesso em: 25 maio 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ROCHA, Natalia. Limites ao planejamento tributário e a responsabilidade dos sócios.

Jusbrasil, 26 maio 2023. Disponível em:

<https://nrmendes.jusbrasil.com.br/artigos/925020686/limites-ao-planejamento-tributario-e-a-responsabilidade-dos-socios>. Acesso em: 25 maio 2024.

PESCE, Ricardo Amaral. Planejamento tributário. **Jus Navigandi**, Teresina, 11 jan. 2005.

Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/6016/planejamento-tributario>. Acesso em: 15 ago. 2024.

ROICHMAN, Carlos Barreto Campello; FURTADO, Leonardo Quintas; AVELINO, Murilo Teixeira; SILVA, Thiago Moreira da Silva. Função Social da Propriedade e Grupos Econômicos de Fato Irregulares: Responsabilidades Tributárias e Patrimonial e Aplicação do IDPJ na Execução Fiscal do Crédito Tributário. *In: SILVA, Thiago Moreira et al. Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. São Paulo: Lumen Juris, 2020.

ROSA, Fábio Bittencourt. **Legitimação do ato de criminalizar**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001.

SCHÖN, Wolfgang. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgeleichheit als Grundlagen des Steuerrechts In: HÜTTEMANN, Rainer (Org.). **Gestaltungsfreiheit und**

Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht. Köln: Otto Schmidt, 2010. Apud NASCIMENTO, Luniza Carvalho. Configuração da Capacidade Econômica no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 53, p. 303–324, 2023. DOI:

10.46801/2595-6280.53.12.2023.2299. Disponível em:

<https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2299>. Acesso em: 21 out. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SIGNATO, Aparecido. Interesse comum e interesse econômico na responsabilização tributária. **Migalhas**, 01 mar. 2023. Disponível em:

<https://www.migalhas.com.br/depeso/380110/interesse-comum-e-interesse-economico-na-responsabilizacao-tributaria>. Acesso em: 25 maio 2024.

SOUZA, Hamilton Dias de; DONIAK JÚNIOR, Jimir. Fraude fiscal e moralidade administrativa tributária. *In: IV Colóquio Internacional de Direito Tributário*. São Paulo: IOB, 2002. p. 97-119.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.

SOUZA, Samara Melo. **A responsabilidade do contador na utilização do planejamento tributário como mecanismo de gestão dos tributos**. 2021. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual do Maranhão, Centro de Estudos Superiores de Codó, 2021.

STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade Civil**. São Paulo: RT, 2001.

TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 362-364.

TORRES, Heleno. **Planejamento tributário**: limites e possibilidades. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**: Planejamento Tributário e Operações Transacionais. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil. **Responsabilidade Civil**. Vol.4. São Paulo: Atlas, 2003.

VIEIRA, Antônio Laert Jr. **Responsabilidade Civil do Advogado**. Rio de Janeiro: Lúmen, 2003.

VIEIRA, Kleuber José de Aguiar. **Eficiência da gestão fiscal**: um estudo a partir da concessão de regimes especiais do ICMS para os setores industrial, atacadista e distribuidor no Distrito Federal. 2018. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2018.

VIEIRA, Leonardo. Planejamento Tributário: Álbum de Figurinhas e Sonho de Valsa. **Jusbrasil**. 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-stf-e-a-imunidade-tributaria-dos-albuns-de-figurinhas/121942016>. Acesso em: 12 maio 2024.

Referência Jurisprudencial

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo nº 11065.721067/2013-76**. Redator: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Data de julgamento: 27 nov. 2018. Data de publicação: 13 jan. 2020. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 13 jun. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo nº 16561.720034/2019-17**. Relator: Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Data de julgamento: 19 out. 2023. Data de publicação: 22 nov. 2023. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acesso em: 13 jun. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1301-006.709**. Redatora: Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Data de julgamento: 19 out. 2023. Data de publicação: 22 nov. 2023. Disponível em:

http://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/16561720034201917_6977354.pdf. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 2301-004.800**. Redator: João Bellini Júnior. Data de julgamento: 17 ago. 2016. Data de publicação: 14 out. 2016. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6540950>. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 2402-005.697**. Redator: Ronnie Soares Anderson. Data de julgamento: 14 mar. 2017. Data de publicação: 10 abr. 2017. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11065721067201376_5709224.pdf. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargo em Recurso Especial nº 834.044/RS**. Relator: Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 08 set. 2010. Data de publicação: 29 set. 2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_processo=ERESp834044. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **Embargo em Recurso Especial nº 859.616/RS**. Relator: Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 09 fev. 2011. Data de publicação: 18 fev. 2011. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_processo=ERESp859616. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.001.450**. Relator: Castro Meira. Data de julgamento: 11 mar. 2008. Data de publicação: 27 mar. 2008. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_processo=RESp1001450. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.775.269/PR**. Relator: Gurgel de Faria. Data de julgamento: 21 fev. 2019. Data de publicação: 01 mar. 2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221775269%22%29+ou+%28RESP+adj+%221775269%22%29.suce>. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 767.021/RJ**. Data de julgamento: 16 ago. 2005. Data de publicação: 12 set. 2005. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200501171187&dt_publicacao=12/09/2005. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 834.044/RS**. Relatora: Denise Arruda. Data de julgamento: 11 nov. 2008. Data de publicação: 15 dez. 2008. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=837246&tipo=0&nreg=200600654491&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20081215&f>. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 884.845/SC**. Relator: Min. Luiz Fux. Data de julgamento: 05 fev. 2009. Data de publicação: 18 fev. 2009. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.2&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_processo=RESp884845. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1477373**. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva. Data de julgamento: 15 set. 2015. Data de publicação: 24 set. 2015. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequenciaI=1405967&num_registro=201402118274&data=20150924&formato=PDF. Acesso em: 25 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446**.

Relator: Min. Carmem Lucia. Data de julgamento: 11 abr. 2022. Data de publicação: 27 abr. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur463131/false>. Acesso em: 12 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276/PR**. Relator: Min. Ellen Gracie. Data de julgamento: 03 nov. 2010. Data de publicação: 10 fev. 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 15 maio 2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Ação Civil Pública nº 5013891-68.2011.4.04.0000**. Relator: Charles Jacob Giacomini. Data de julgamento: 26 jun. 2023.

Disponível em:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50066043620214047200&selOrigem=SC&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL; COSIT – COMITÊ DE SOLUÇÃO DE INTERPRETAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

Parecer normativo COSIT nº 4, de 10 de dezembro de 2018. A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do artigo 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou. Brasília: DOU, 2018. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=compilado>. Acesso em: 12 maio 2024.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Apelação nº 0711415-66.2020.8.07.0001**. Relator: Josapha Francisco dos Santos. Data de julgamento: 04 maio 2022. Data de publicação: 09 maio 2022. Disponível em: <https://pje-consultapublica.tjdft.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=0c9f479af32dc73f2f7fd834ca803ed1aee801909205bc209f78934c9c4c357cac321111800c32685d78b68c8b6066161c76517b0ddb63ea&idProcessoDoc=126747113>. Acesso em: 22 maio 2024.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Processo nº 0188622-**

16.2007.8.26.0100. Relator: Mario A. Silveira. Data de julgamento: 11 nov. 2013. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/pastadigitalsg5/sgcr/abrirConferenciaDocumento.do>. Acesso em: 13 jun. 2024.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Sentença do processo nº**

0188622-16.2007.8.26.0100. Juiz: Luis Fernando Cirillo. Data de julgamento: 12 dez. 2012.

Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.codigo=RI001W2IU0000>.
Acesso em: 12 maio 2024.