

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS SOCIEDADES INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICOⁱ.

Frederico Menezes Breyner
Mestre em Direito Tributário pela UFMG.
Advogado.

1. INTRODUÇÃO.

O presente escrito tem como objeto a análise da possibilidade de responsabilização tributária das sociedades integrantes do mesmo grupo econômico pela obrigação tributária que tem apenas uma dessas sociedades como contribuinte.

O estudo tem importância na medida em que existe dispositivo expresso da Lei 8.212/91 atribuindo essa responsabilidade no que toca às contribuições sociais:

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

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

Do dispositivo, extrai-se que o único elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária é a integração a um grupo econômico, ou seja, as contribuições sociais devidas por uma sociedade contribuinte passam automaticamente a ser de responsabilidade das outras sociedades do mesmo grupo.

Ocorre que nosso sistema tributário já indica nas regras de competência, ainda que implicitamente, as pessoas que devem suportar o encargo tributário. Dessa forma, na medida em que as sociedades que integram o grupo têm personalidades jurídicas distintas, a responsabilização ampla de todas as integrantes do grupo deve ser analisada com restrições.

Portanto, a análise aqui proposta resume-se a identificar quais os limites para a eleição das sociedades integrantes do grupo como responsáveis tributárias, indicando as hipóteses em que tal responsabilização se afigura válida.

Em razão do corte metodológico aqui proposto, não analisaremos as hipóteses de simulação, consistentes em situações nas quais uma sociedade se utiliza de outra como forma de encobrir fatos geradores por ela realizados, para impedir ou dificultar que a Fazenda Pública lhe exija a

obrigação tributária. A nosso ver, esse tema toca à questão da evasão fiscal, e deve ser estudado em sede própria¹.

Portanto, a hipótese com a qual trabalhamos refere-se àqueles grupos de sociedades compostos de pessoas jurídicas com objeto social definido e em regular atividade.

2. DOS LIMITES À ELEIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

A Constituição, ao delimitar o fato tributável pela descrição de uma materialidade, já indica, por decorrência, a pessoa a ela relacionada² e que, conseqüentemente, deve suportar o encargo do tributo³, chamado por Geraldo Ataliba, com apoio em Villegas, de “destinatário constitucional tributário”⁴.

Isso decorre da estrutura constitucional de cada espécie tributária. Nos impostos⁵, deve suportar o encargo tributário a pessoa que revela a capacidade econômica (CF; art. 145, §1º) na medida em que realiza o fato gerador, dele tirando proveito econômico⁶.

Nas taxas, em razão do princípio da retributividade ou ressarcimento, é necessária a “referibilidade entre a atuação estatal e o obrigado”, pois, “é essencial à definição da taxa a referibilidade (direta) da atuação ao obrigado”. Logo, apenas a pessoa que “utiliza o serviço (público, específico e divisível) ou recebe o ato ‘de polícia’ pode ser sujeito passivo de taxa”⁷.

Já nas contribuições, apenas as pessoas indiretamente ligadas à atuação estatal, dela obtendo benefício, é que devem suportar o encargo da

¹ Cumpre, no entanto, deixar claro que, configurada a simulação, no sentido técnico-estrito do termo, todas as pessoas jurídicas envolvidas serão responsabilizadas pelo tributo, uma vez que a simulação tem como característica a ciência dos envolvidos, o que os vincula ao fato gerador simulado. Nesse sentido: “Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica” (COSTA, Carlos Jorge Sampaio. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, in *Revista de Direito Tributário* nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304).

² JARACH, Dino. *El hecho imponible*. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 168 e 178.

³ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário, in *Revista de Direito Tributário* nº 51. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 148.

⁴ *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 86 e ss.

⁵ Incluímos aqui as chamadas contribuições sociais com fato gerador de impostos (como as do art. 195 da Constituição e as chamadas contribuições sociais gerais), por serem mesmo verdadeiros impostos equiparados à contribuições (DERZI, Misabel Abreu Machado. A causa final e a regra matriz das contribuições, in *Contribuições para Seguridade Social*. COELHO, Sacha Calmon Navarro – Coordenador. São Paulo: Quartier Latin, 2007), bem como os empréstimos compulsórios.

⁶ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 67.

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 156.).

exação⁸, quais sejam, os proprietários de imóveis valorizados por obra pública na contribuição de melhoria; os empregados amparados pela previdência social na contribuição previdenciária; os agentes que atuam em determinado domínio econômico nas contribuições interventivas e os profissionais de determinada categoria no caso das contribuições corporativas.

Quando essas pessoas têm o dever de pagar o tributo, são qualificadas como contribuintes, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN.

Para que outra pessoa seja eleita como sujeito passivo da obrigação, a quem o CTN chama de responsável (art. 121, parágrafo único, II), deve haver respeito a esta imposição constitucional do encargo tributário decorrente das próprias regras de competência, bem como à legalidade expressa (CF; art. 150, I e CTN; art. 97, III).

São esses os limites impostos ao legislador para que desloque validamente o dever de pagar o tributo do contribuinte para o responsável tributário, e que se encontram especificados no art. 128 do CTN⁹:

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

Quanto à legalidade, ela é necessária na medida em que o responsável tributário não decorre diretamente da materialidade descrita. Dessa forma, torna-se ainda mais imperioso que a lei eleja expressamente o responsável, pois ele não realiza o fato gerador. Em suma, a exigência de lei expressa remete-se aos princípios da segurança jurídica e da vedação de discricionariedade na atividade tributária.

Já a vinculação ao fato gerador instrumentaliza a imposição constitucional do encargo tributário, preservando-a.

⁸ MANEIRA, Eduardo. Comentários ao voto do Ministro Carlos Velloso proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 138.284-CE, que examinou a constitucionalidade da Contribuição Social sobre o lucro instituída pela Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1998, in *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. DERZI, Misabel Abreu Machado (Coordenadora). Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2004, p. 65 e GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua criação. in *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 23.

⁹ O assunto foi desenvolvido da mesma forma no artigo: BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária pelo ICMS sobre vendas interestaduais celebradas com cláusula FOB em caso de desvio de mercadoria, in *Revista Dialética de Direito Tributário n° 154*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 37-9, apoiado nas lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 258-260 e *ICM – Competência exonerativa (convênios de Estados, imunidades, isenções, reduções e diferimento)*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982, p. 128-9) e Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 312-3).

Fato é que a própria lei pode impedir diretamente a oneração do responsável. É o que faz o CTN na responsabilidade dos sucessores *causa mortis*, prevista em seu art. 131, II, no qual a responsabilidade fica limitada às forças da herança ou legado, preservando, assim, o patrimônio que era próprio do sucessor.

No entanto, caso a preservação do responsável não decorra diretamente da lei, deve ela eleger como responsável aquela pessoa que, embora não realize o fato gerador, participe da sua ocorrência. Essa vinculação ao fato gerador é exigida expressamente pelo art. 128 do CTN para que o responsável tenha condições, alternativamente: **a)** de se abster de realizar a situação prevista pela lei como hipótese de imputação da responsabilidade¹⁰ ou **b)** de fazer com que o encargo tributário seja suportado pelo destinatário constitucional tributário, possibilitando o regresso imediato da quantia a ser por ele desembolsada. Nesse último caso o fato gerador é a situação que coloca contribuinte e responsável em relação que permita com que este faça recair o encargo tributário sobre o patrimônio daquele, ressarcindo-se imediatamente.

Portanto, a lei só será válida se previr imputação de responsabilidade a pessoa que, vinculada ao fato gerador, tenha controle da situação para impedir de imediato sua própria oneração. Caso contrário, a invalidade do dispositivo decorre de sua incompatibilidade com os princípios especificados no art. 128 do CTN.

3. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

Os limites acima devem ser respeitados pela lei em qualquer hipótese, ainda que se pretenda atribuir responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, II do CTN.

Primeiro porque interpretação contrária afronta os princípios constitucionais especificados no art. 128 do CTN enquanto diretriz geral para a imputação válida de responsabilidade tributária, conforme visto acima. Portanto, o art. 124, II do CTN não autoriza a responsabilização sem vinculação ao fato gerador. Eis a lição de Paulo de Barros Carvalho:

“(...) propositadamente, deixamos para o final a menção ao inc. II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição. A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. Falta a ele, legislador,

¹⁰ Quando isso for possível. Alguns casos não permitem essa faculdade, como no exemplo da responsabilidade dos sucessores, que não podem impedir a morte do contribuinte (CTN; art. 131, II). Porém, como visto, nesse caso a própria lei restringe a responsabilidade às forças do quinhão recebido, impedindo a oneração do responsável.

competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência.”¹¹

Nesse contexto, compreende-se que “a solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário”, nos dizeres de Misabel Derzi, que assim explica o dispositivo:

“A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou um contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.”¹²

Com efeito, o art. 124 do CTN diz textualmente que “são solidariamente obrigados”, não se utilizando da terminologia própria da sujeição passiva tributária, não aludindo à figura do responsável.

O que o art. 124, II do CTN permite é que a lei, respeitando o disposto no art. 128 do CTN, gradue a responsabilidade tributária de forma ampla, pela solidariedade, fazendo com que o sujeito passivo responda, em conjunto com o contribuinte ou responsável, pela integralidade da dívida, sem benefício de ordem.

Já o art. 124, I do CTN tem dinâmica normativa distinta do inciso II do mesmo dispositivo. Determina o inciso I que serão solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

A doutrina critica o dispositivo por sua vagueza, dada a dificuldade de se definir o que é interesse comum¹³. Sendo assim, a maioria dos autores, após tecer considerações sobre o dispositivo, exclui do âmbito de sua incidência as hipóteses de negócios jurídicos em que os interesses são contrapostos¹⁴ (compra e venda, p. ex.), e passa a citar exemplos em que haveria o interesse comum, sendo os mais comuns os casos de co-proprietários no IPTU¹⁵, ou de comerciantes co-proprietários de mercadoria vendida no ICMS.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 216-7.c

¹² DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 729.

¹³ CARVALHO. Ob. e loc. cit., p. 220.

¹⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 315-6.

¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 712-3.

O conceito de interesse comum na situação que constitua o fato gerador é extraído do contexto do CTN, que repele qualquer concepção econômica ou finalística (arts. 4º, 109, 110, 114, e 118, II). Logo, interesses econômicos no fato gerador ou interesses nas conseqüências advindas da realização do fato gerador são irrelevantes para a configuração da solidariedade.

Retomando a lição da Professora Misabel Derzi, o inciso I do art. 124 também deve ser compreendido como regra de graduação do dever tributário. Dessa vez, porém, ao contrário do inciso II, não estamos falando da previsão de solidariedade para responsáveis tributários validamente eleitos pela lei segundo os parâmetros do art. 128 do CTN.

O art. 124, I do CTN aplica-se aos casos em que o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa, ou seja, havendo mais de uma pessoa enquadrada na definição legal de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I), determina o art. 124, I que sejam eles solidariamente obrigados pela dívida tributária, independentemente de disposição expressa de lei. Logo, ao contrário do inciso II, que alude à graduação do dever do responsável tributário, o inciso I gradua o dever dos contribuintes pelo fato gerador co-realizado, impondo diretamente a solidariedade entre eles pela respectiva obrigação tributária.

4. DAS RELAÇÕES ENTRE AS SOCIEDADES PERTENCENTES AO MESMO GRUPO.

Os grupos de sociedades têm como características a independência jurídica de seus integrantes e a unidade de direção¹⁶.

A distinção da personalidade jurídica das sociedades pertencentes ao mesmo grupo advém da liberdade de contratação¹⁷ (CF; art. 170). Dessa forma, os indivíduos são livres para contratar sociedades que se conformem às demais normas regentes da atividade econômica, escolhendo, ainda, as formas de relacionamento entre as sociedades por eles constituídas para fins lícitos.

Mesmo porque, ausente a devida constituição das personalidades jurídicas das sociedades (CC; art. 985), não houve a vontade declarada dos contratantes das sociedades de assim proceder. Portanto, de grupo de sociedades não se tratará, mas sim de uma única sociedade¹⁸.

¹⁶ ANTUNES, José Augusto Q. L. Engracia. *Os grupos de sociedades: estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*. Coimbra: Almedina, 1993, p. 25-7.

¹⁷ É com base nessa premissa que compreendemos a fala de ANTUNES (Ob. e loc. cit., p. 45), segundo a qual “é a imaginação do empresário e a conjuntura econômica que guiam a criação dos vários tipos de grupos”.

¹⁸ A ausência de constituição regular dessa única sociedade faz ainda com que ela seja caracterizada como sociedade em comum (CC; art. 986), em que não há qualquer separação de patrimônio ou limitação de responsabilidade (CC; 990).

Sendo assim, em nosso direito, fora as hipóteses de simulação, as relações jurídicas travadas por uma sociedade não interferem na esfera jurídica das outras sociedades do mesmo grupo¹⁹, salvo quando essas outras também sejam parte na relação jurídica, dada distinção entre as personalidades.

A direção unitária, do ponto de vista jurídico, conforme lição de ANTUNES, consistirá na outorga de competência a um órgão ou sociedade²⁰ do grupo para centralizar “atribuições decisórias próprias das várias sociedades agrupadas”²¹.

No direito brasileiro, as sociedades se vinculam em um grupo por relações societárias (quando são juridicamente denominadas de sociedades coligadas - CC; arts. 1.097) ou por constituição formal do grupo em convenção entre as sociedades (LSA; arts. 266 e 271)²².

No primeiro caso, a unidade de direção se concentra na sociedade controladora (CC; art. 1.098). Já no segundo caso, o centro de decisões será previsto na convenção do grupo, elaborado pelas sociedades que o compoñham (LSA; art. 269, *caput*), que disporá sobre “os órgãos e cargos da administração do grupo, suas atribuições e as relações entre a estrutura administrativa do grupo e as das sociedades que o compoñham” (LSA; art. 269, VI).

Através dessa análise é que poderemos vislumbrar se essa competência decisória é concreta o bastante para vinculá-los aos fatos geradores realizados, tornando válida a imputação de responsabilidade tributária.

5. O CENTRO DE DECISÕES EMPRESARIAIS E SUA VINCULAÇÃO AOS FATOS GERADORES REALIZADOS PELAS SOCIEDADES INTEGRANTES DO GRUPO.

¹⁹ Nesse sentido: ANTUNES. Ob e loc. cit., p. 41. No âmbito do direito comercial, a jurisprudência admite a imputação de responsabilidade às demais sociedades integrantes do grupo, situação que depende da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade titular da dívida, o que pode ocorrer apenas quando comprovada a existência de uso do grupo ou da sociedade como instrumento de fraude e prejuízo a terceiros (STJ, 3ª Turma. REsp 228.357/SP, Rel. Ministro Castro Filho, julgado em 09/12/2003, DJ 02/02/2004 p. 332).

²⁰ A transferência da atribuição diretiva a um órgão do grupo é típica dos grupos de coordenação, onde as várias sociedades se unem em torno de uma direção econômica, mas conservam sua independência. Já nos grupos de subordinação a direção geralmente é de competência de uma sociedade, chamada sociedade-mãe ou controladora, que se situa numa posição hierárquica superior sobre as demais sociedades do grupo. (ANTUNES. Ob. e loc. cit., p. 53-4).

²¹ ANTUNES. Ob. e loc. cit., p. 85.

²² É comum distinguir esses grupos de fato (primeiro caso) e grupos de direito (segundo caso). O critério para a distinção seria a existência instrumento jurídico-formal de constituição nos grupos de direito: que no direito brasileiro é a convenção do grupo (ANTUNES, Ob. e loc. cit., p. 45-6). No entanto, nos chamados grupos de fato, o meio utilizado para agrupar as sociedades também é juridicamente regulamentado, qual seja, a participação societária. Não se trata, portanto, de mera relação fática sem relevância jurídica, revelando a impropriedade da denominação “grupo de fato”, utilizada aqui por força da tradição, após esse devido esclarecimento.

Conforme ensina ANTUNES, a centralização decisória é uma questão de grau²³. A partir do breve esboço feito acima, cumpre analisar qual o grau de ingerência do grupo ou da sociedade controladora nas atividades das demais integrantes do grupo.

Em alguns grupos de sociedades o órgão diretivo ou a sociedade controladora terá competência para tomar decisões estratégicas que fixem as diretrizes empresariais para unir os objetivos das sociedades a um fim econômico comum ao grupo, a ser alcançado em longo prazo²⁴.

Nesses casos, a gestão cotidiana de uma sociedade não cabe à sua controladora ou ao órgão de direção do grupo, ou seja, o centro de decisões empresariais (que materializa a direção unitária) não absorve a gestão das sociedades do grupo.

A gestão das sociedades é autônoma, sendo destas a competência para decidir sobre a realização ou não-realização de operações e negócios jurídicos. A única vinculação se dá pelo fato de que tais decisões, embora autônomas, devem submeter-se e guardar pertinência e congruência com as decisões estratégicas tomadas pelo centro de decisões empresariais. No direito brasileiro, tal assertiva foi positivada no art. 273 da LSA, que dispõe que *“aos administradores das sociedades filiadas, sem prejuízo de suas atribuições, poderes e responsabilidades, de acordo com os respectivos estatutos ou contratos sociais, compete observar a orientação geral estabelecida e as instruções expedidas pelos administradores do grupo que não importem violação da lei ou da convenção do grupo”*.

A sociedade ou órgão que domine a direção unitária do grupo apenas define questões estratégicas que são objeto de deliberação em fórum próprio (v.g. assembleias), previstos na lei, no contrato social ou na convenção do grupo, fixando diretrizes a serem seguidas mediante uma planificação das atividades. Essa planificação geralmente é acompanhada da instituição de mecanismos de fiscalização da referida pertinência dessas atividades ao fim comum do grupo.

O órgão de direção do grupo ou a sociedade controladora concentram o centro de decisões empresariais, mas não descem ao nível do desenvolvimento concreto do objeto social das sociedades integrantes, não se vinculando aos fatos geradores realizados, muito menos ao cumprimento das obrigações tributárias.

Logo, o centro de decisões empresariais (órgão do grupo ou sociedade controladora) não tem controle direto dessa atividade. Isso significa que as sociedades do grupo não têm meios para impedir sua própria oneração por fatos geradores realizados por outras integrantes. Portanto, falta requisito de validade (art. 128 do CTN) para a eleição das sociedades do grupo ou da controladora como responsável tributário. Caso contrário, o ônus tributário

²³ ANTUNES. Ob. e loc. cit., p. 86.

²⁴ ANTUNES. Ob. e loc. cit., p. 93-4.

estaria sendo deslocado para outra sociedade que não realizou o fato gerador e que sobre ele não tinha controle concreto, contrariando, assim, a imposição constitucional do encargo tributário, nos termos da premissa construída.

Pode ocorrer, porém, que a direção unitária se corporifique “*em formas de controle direto, através dos quais a direção do grupo emana instruções ou directivas no próprio plano da administração corrente dos negócios sociais daquelas*”²⁵.

Existem hipóteses em que caberá à direção unitária decidir pela própria realização das operações e negócios das demais sociedades, bem como administrar os encargos deles decorrentes, como é a atividade consistente no pagamento de tributos e cumprimento de obrigações acessórias. Nas palavras de ANTUNES, trata-se de “*práticas que consistem na fixação de sectores de actividade da sociedade-filha cuja gestão está interdita à sua própria administração*”²⁶.

Nesse caso, haverá vinculação ao fato gerador, sempre que este consista em atos ou negócios jurídicos (v.g. vendas, transmissões, operações financeiras, etc.) determinados concretamente pela direção unitária.

No entanto, é necessário perquirir se a administração cabível à direção do grupo abrange também o pagamento dos tributos e o cumprimento das obrigações acessórias. Isso porque, caso ele só decida sobre a realização dos atos e negócios jurídicos que constituem fatos geradores, ficando a administração tributária deles decorrentes a cargo da sociedade subalterna, não haverá responsabilidade tributária a ser imputada às demais componentes do grupo. Aqui, a decisão pelo cumprimento das obrigações tributárias não cabe ao centro decisório, mas fica à exclusiva alçada da sociedade, que deve por eles responder de forma também exclusiva.

Em conclusão, cabendo ao centro decisório a decisão pela realização de atos ou negócios jurídicos e pelo cumprimento das obrigações tributárias dele decorrentes, é possível a eleição das sociedades que intervêm na direção unitária nos termos da convenção do grupo²⁷ ou da sociedade controladora como responsáveis tributários, desde que haja disposição expressa de lei nesse sentido.

A responsabilização, portanto, só caberá quando a direção do grupo efetivamente decidir pela realização do fato gerador em situação que caiba a ela também a atividade tributária (cumprimento das obrigações principais e acessórias), não se prestando, para tanto, a fixação de diretrizes no desempenho do objeto social, por mais concretas e detalhadas que sejam.

²⁵ ANTUNES. Ob. e loc. cit., p. 91.

²⁶ ANTUNES. Ob. e loc. cit., p. 91.

²⁷ É ainda plenamente possível, nesse caso, a responsabilização pessoal dos diretores do grupo, nos termos do art. 135 do CTN, caso se conduzam em contrariedade à lei, contrato social, convenção do grupo ou com excesso de poderes. No entanto, não restando comprovada tal hipótese, a responsabilidade somente poderá ser imputada às sociedades que participaram da convenção e que formaram os órgãos de direção, elegendo os diretores e investindo-lhes de funções decisórias do grupo.

No entanto, duas observações devem ser feitas, e serão desenvolvidas no tópico seguinte.

Primeiramente, a lei deve imputar a responsabilidade tributária em função dessa competência decisória concreta, e não em função do simples pertencimento ao grupo econômico, sob pena de ferimento do art. 128 do CTN. Por esse motivo não é válida a interpretação do art. 30, IX da Lei 8.212/91 como forma de imputação irrestrita de responsabilidade tributária.

Em segundo lugar, temos que a vinculação se dá apenas em relação aos fatos geradores que consistem em atos ou negócios jurídicos cuja realização for efetivamente decorrente de decisão da direção unitária, e não a fatos geradores que possam se configurar, economicamente, como conseqüências destes, como é o caso do lucro e do faturamento.

6. A INTERPRETAÇÃO CONFORME DO ART. 30, IX DA LEI 8.212/91.

Como visto, a existência de lei imputando a responsabilidade tributária, ainda que de forma solidária, deve respeitar os parâmetros do art. 128 do CTN, sendo equivocado sustentar a possibilidade de responsabilização solidária das sociedades integrantes de grupo econômico no art. 124, II do CTN, entendendo que o mesmo permitiria a eleição indiscriminada de responsáveis solidários por simples disposição de lei.

Concluimos, então, pela invalidade do expediente administrativo, cuja prática é recorrente, de responsabilizar sociedades do mesmo grupo, apenas pelo seu pertencimento ao referido grupo, como responsáveis solidárias por créditos tributários constituídos contra outra sociedade, fundando-se no art. 30, IX da Lei 8.212/91.

A validade dessa responsabilização, a partir da previsão legislativa do art. 30, IX da Lei 8.212/91, está submetida à fundamentação, lastreada em provas, cujo ônus é da Fazenda Pública (CTN; arts. 142 e 149), de que o centro decisório (órgão do grupo ou sociedade controladora) atuou concretamente na realização do fato gerador e no descumprimento da obrigação tributária, vinculando-se assim ao fato gerador da obrigação tributária (art. 128 do CTN).

Além disso, não há, entre sociedades do mesmo grupo econômico, interesse comum a justificar a solidariedade com fulcro no art. 124, I do CTN, relativamente a todo e qualquer fato gerador realizado. Pelas relações entre as sociedades integrantes de um grupo delineadas acima, não há co-realização de fatos geradores que lhes qualifique como contribuintes por esses fatos, mas sim relações de subordinação dessas sociedades ao centro decisório.

É certo que “manter relações societárias”, “participar no capital de outra sociedade”, “controlar sociedades”, “coordenar sociedades” e outros fatos

similares não constituem fatos geradores de obrigações tributárias. Logo, o simples fato de pertencer ao mesmo grupo econômico não revela co-realização de fatos geradores. Tais fatos podem revelar apenas um interesse de uma sociedade nas conseqüências econômicas dos fatos geradores realizados por outras sociedades do grupo.

Por exemplo: há o interesse em que se obtenha mais faturamento, mais lucro, que se vendam mais mercadorias e serviços, mas isso porque certamente tais fatos terão conseqüências econômicas favoráveis, aumentando os valores a serem distribuídos entre as sociedades do grupo.

A efetiva decisão pela realização de alguns desses fatos pela direção unitária é que pode servir como hipótese de responsabilidade tributária, desde que a lei assim disponha, pois uma decisão dessa espécie vincula a(s) sociedade(s) que compõem o centro decisório ao fato gerador realizado pela sociedade contribuinte (subordinada). Contudo, isso não vincula as outras sociedades do grupo à situação que constitua fato gerador como se todas fossem dele contribuintes, consistindo em mero interesse econômico nas suas conseqüências, que não é apto a impor a solidariedade passiva tributária com base no art. 124, I do CTN.

Rechaçando a tese da relevância do interesse de uma sociedade nos efeitos econômicos advindos da realização do fato gerador por outra do mesmo grupo econômico, assim julgou o TRF da 4ª Região:

*TRIBUTÁRIO. INVESTIMENTO RELEVANTE EM SOCIEDADE COLIGADA. SOLIDARIEDADE NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DESTA. INEXISTÊNCIA. 1. São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado (Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964, p. 67). 2. A sociedade que participa do capital de outra, ainda que de forma relevante, não é solidariamente obrigada pela dívida tributária referente ao imposto de renda desta última, pois, embora tenha interesse econômico no lucro, não tem o necessário interesse comum, na acepção que lhe dá o art. 124 do CTN, que pressupõe a participação comum na realização do lucro. Na configuração da solidariedade é relevante que haja a participação comum na realização do lucro, e não a mera participação nos resultados representados pelo lucro. 3. Apelação a que se dá provimento, para a exclusão do nome da apelante do rol dos devedores solidários. (TRF 4ª Região. 2ª Turma, AMS 94.04.55046-9, Relator Zuudi Sakakihara, DJ 27/10/1999)*

Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico com base no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN. Eis trecho da ementa do acórdão proferido no REsp 859.616/RS:

"(...) a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo".²⁸

O entendimento da Delegacia de Julgamento da Receita Federal de Belo Horizonte/MG é o de afastar a responsabilidade solidária quando conclui que *"não foi trazido aos autos um conjunto fático probatório que demonstrasse de forma manifesta que as empresas envolvidas combinam recursos e esforços para a consecução de objetivos comuns, sob direção única e coordenada, atuam economicamente como um grupo, e assim devem ser consideradas"*. Entende corretamente aquele órgão julgador que, sem essa prova pela Fazenda Pública, não resta *"demonstrada uma estreita ligação de interesses entre as empresas envolvidas, que transbordasse uma mera relação comercial"*. Exemplo desse entendimento é a ementa abaixo transcrita:

PREVIDENCIÁRIO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO EXIBIÇÃO DE LIVRO OU DOCUMENTO À FISCALIZAÇÃO. Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir à Fiscalização documento e/ou livro relacionados com as contribuições previdenciárias. GRUPO ECONÔMICO. Para a configuração de grupo econômico há necessidade de convergência de vários indícios e elementos fáticos. A mera participação societária majoritária de uma empresa em outra não é capaz, por si só, de ensejar a constituição do grupo. A partir do exame da documentação contida nos autos, insubsistente a configuração de grupo econômico e conseqüentemente, a responsabilização da entidade arrolada como solidária, excluindo-a do pólo passivo do lançamento.

(DRJ/BHE, 9ª Turma. Acórdão nº 02-23813 de 21 de Setembro de 2009).

No caso específico do art. 30, IX da Lei 8.212/91, a única forma de interpretá-lo validamente é compreendê-lo segundo os parâmetros acima fixados. O pertencimento ao grupo econômico, por si só, não é critério válido de eleição de uma sociedade como responsável solidária

Logo, o art. 30, IX da Lei 8.212/91 apenas pode ser utilizado para impor a responsabilidade tributária solidária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, com fundamento no art. 124, II e 128 do CTN,

²⁸ STJ, 1ª Turma, REsp 859.616/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007, p. 240. No mesmo sentido o acórdão proferido no REsp 1001450/RS (STJ, 2ª Turma, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 11.03.2008, DJe 27.03.2008).

quando constatado, mediante provas concretas a cargo do Fisco, que elas atuaram concretamente junto à sociedade contribuinte de forma a determinar a realização do fato gerador e decidir pelo (des)cumprimento das obrigações tributárias.

Preconiza-se assim a interpretação do art. 30, IX da Lei 8.212/91 em conformidade com as normas constitucionais de imposição do encargo tributário e com o CTN (art. 124, II c/c art. 128), para admitir que esse dispositivo legal imputa responsabilidade solidária apenas às sociedades de um mesmo grupo que concretamente participaram da ocorrência do fato gerador e do cumprimento das respectivas obrigações tributárias, por meio de determinações concretas junto à sociedade contribuinte tomadas na qualidade de centro decisório, não bastando, para tanto, a atuação meramente diretiva e indicativa dos objetivos do grupo sem interferência direta na administração das sociedades integrantes.

7. DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

A imposição de multa tributária pelo cometimento de infrações formais ou substanciais à lei tributária não se distingue ontologicamente de qualquer atividade punitiva do Estado.

Sendo assim, submete-se a limites inerentes ao modelo de Estado adotado em nossa Constituição. Dentre esses limites, está o princípio da pessoalidade da pena, que decorre diretamente do Estado de Direito²⁹. Isso porque a responsabilidade objetiva pressupõe uma pessoa que não é livre, que é incapaz de se autodeterminar em face dos deveres vigentes, e por isso merecedora de castigo em razão de um fato ocorrido sem o concurso de sua conduta voluntária. Logo, por fundar-se em princípio fundamental da República, esse limite não se esgota em um ramo específico do direito sancionador, como o direito penal, aplicando-se a toda atividade punitiva³⁰.

Logo, infração tributária porventura praticada por uma sociedade do grupo não pode ter sua sanção validamente imposta às outras integrantes, pelos simples fato do pertencimento ao mesmo grupo.

Nos grupos de sociedade, somente é possível haver nexos de causalidade entre uma conduta e uma infração tributária na medida em que uma sociedade tenha competência concreta para decidir sobre a realização de atos de outra sociedade, quer por ser a controladora, quer por integrar o órgão de direção do grupo. Nesses casos, a competência decisória faz com que a autoria da infração se concentre na(s) sociedade(s) que determina a prática ou abstenção prevista na lei como hipótese de sanção.

²⁹ LUISI, Luiz. *Os princípios constitucionais penais*. 2ª ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, p. 38.

³⁰ Nesse sentido, o Prof. Paulo Coimbra formula os princípios gerais de repressão, aplicáveis à atividade sancionatória como um todo (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 320).

Porém, nos casos em que o centro decisório do grupo de sociedades não se ocupa dessas decisões concretas, limitando-se a estabelecer as diretrizes do grupo, é impossível que ele descumpra obrigações tributárias destas.

Por isso mesmo falta nexo de causalidade entre os atos das demais sociedades do grupo e a infração cometida por um de seus integrantes, pois o ato infracional, quando existente, será praticado por uma das sociedades, não se comunicando com as demais.

Faltando este nexo de causalidade, apenas a sociedade infratora pode ser penalizada, pois do Estado de Direito também decorre o “*princípio da intranscendência das sanções ou medidas jurídicas restritivas*”, que “*impede que sanções e restrições de ordem jurídica superem a dimensão estritamente pessoal do infrator*”³¹.

Logo, sendo característica dos grupos de sociedades a distinta personalidade jurídica de seus integrantes, apenas a sociedade que pratica, ou que determine a prática do ato infracional na qualidade de centro decisório é que pode ser sancionada.

8. DA ASSUNÇÃO CONTRATUAL DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

É comum que a convenção do grupo ou os contratos de sociedade por meio do qual se dão as participações societárias contenham previsão de que a responsabilidade por obrigações tributárias será assumida por uma ou mais sociedades do grupo.

Porém, da mesma maneira com que os particulares não podem opor tais convenções ao Fisco para eximir-se do dever tributário (CTN; art. 123), não pode o Fisco utilizar-se desses instrumentos para exigir tributos de sociedade que não realizou o fato gerador. Isso porque, em razão do princípio da legalidade, o sujeito passivo da obrigação tributária, contra o qual deve se voltar o Fisco, é unicamente aquele indicado na lei tributária. Nesse sentido a lição de Luciano Amaro:

*“Por outro lado, também o sujeito ativo não pode, sem base em lei, invocar eventual pacto privado para exigir o cumprimento da obrigação pelo terceiro que, contratualmente, a tenha assumido. Como a responsabilidade tributária decorre de lei expressa, o contrato entre particulares não é meio hábil para definição dessa responsabilidade”*³².

Ocorre que, dada a premissa utilizada, da necessidade de previsão legal que possibilite ao responsável impedir sua oneração de forma imediata em razão da sua vinculação ao fato gerador, vislumbramos, nesse momento, outra hipótese em que tal responsabilização seria válida.

³¹ Conforme formulado pelo Ministro Celso de Mello em decisão do STF na AC-AgR-QO nº 1.033/DF (DJ 16.6.2006)

³² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 329.

Trata-se de possibilidade de previsão legal expressa, por cada ente federativo, imputando a responsabilidade tributária àquela sociedade que assumir, mediante convenção particular, a dívida tributária de outra sociedade. Luciano Amaro admite a possibilidade:

*“Exceções, que não são usuais, correm à conta de disposição legal em contrário, em cujos termos a responsabilidade possa vir a ser assumida por terceiro, de modo oponível ao sujeito ativo”.*³³

Nesse caso, o encargo tributário não estará sendo deslocado arbitrariamente, mas sim em razão da vinculação à obrigação tributária decorrente da própria vontade do responsável. Nesse caso não há imposição inválida, pois o responsável se vincula espontaneamente ao fato gerador, assumindo a dívida dele decorrente, e pode evitar sua responsabilidade ao não celebrar o contrato ou então, celebrando-o, excluindo de suas cláusulas a responsabilidade quanto a determinados tributos ou períodos, cláusula que deverá ser respeitada pela lei tributária, sob pena de invalidade por ofensa ao art. 128 do CTN.

8. CONCLUSÃO.

Ressalvadas as hipóteses de simulação, o simples fato de pertencer a um grupo de sociedades não pode atribuir validamente a responsabilidade tributária solidária a uma sociedade desse grupo por fatos geradores que não realizou, ou cuja realização e respectivo cumprimento de obrigações tributárias não determinou concretamente.

Apenas quando uma sociedade tenha competência decisória concreta sobre os atos de outra sociedade será possível a imposição da responsabilidade tributária, em razão da imposição constitucional do encargo tributário decorrente das materialidades descritas nas regras de competência, somado ao fato de que os integrantes do grupo de sociedade mantêm sua autonomia jurídica (personalidade própria). Nesse caso, contudo, em razão do disposto no art. 142 do CTN; a prova dessa determinação concreta é encargo da Fazenda Pública, que dele não se desincumbindo deverá se abster de apontar outras sociedades como sujeito passivo da obrigação tributária.

A mera atuação do centro decisório como delineador de objetivos e diretrizes a serem alcançados e seguidos pelas demais sociedades integrantes do grupo não o vincula ao fato gerador, sendo nessa hipótese impossível que a responsabilidade tributária transborde da sociedade contribuinte, ou seja, da sociedade que realizou o fato gerador.

A mesma conclusão vale para as multas tributárias, dessa vez em razão da limitação à atividade sancionatória advinda do princípio da intranscendência das sanções jurídicas.

³³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 329.

Por fim, outra possibilidade de imposição dessa responsabilização é a previsão legal expressa para que a sociedade que porventura assuma contratualmente a obrigação tributária de outra seja tido por responsável perante o Fisco. A lei, nesse caso, deve acompanhar os limites da responsabilidade advindos da convenção particular, respeitando a eventual exclusão da responsabilidade por determinados tributos ou períodos.

ⁱ Publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, v. 186, São Paulo, 2011.