

Rosania Rosa Cardoso de Oliveira

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DECORRENTE DE INTERESSE COMUM

Brasília - DF
Agosto/2019

Rosania Rosa Cardoso de Oliveira

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DECORRENTE DE INTERESSE COMUM

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Especialização em Direito Tributário da
Escola Nacional de Administração Pública –
Enap.

Orientadora: Dra Liziane Angelotti Meira.

Brasília - DF

Agosto/2019

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DECORRENTE DE INTERESSE COMUM

RESUMO:

A sujeição passiva em consequência de responsabilidade tributária é tema sensível no ordenamento jurídico tributário. Sua regulação no CTN não foi precisa e, em razão das inúmeras possibilidades de relações jurídicas estabelecidas entre pessoas com reflexos no sistema tributário, não há regulamentação capaz de prever todas as hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária.

A doutrina que trata especificamente da responsabilidade solidária decorrente de interesse comum é escassa e o seu entendimento controverso. Não obstante a existência de recentes decisões jurisprudenciais reconhecendo a aplicação do inciso I do art. 124 do CTN como regra autônoma para atribuir responsabilidade solidária, é possível observar que não há uniformidade na interpretação do referido dispositivo.

Diante desse contexto, procurar-se-á desenvolver um estudo acerca da atribuição de responsabilidade solidária com base no inciso I do art. 124 do CTN, com o objetivo de possibilitar melhor compreensão sobre essa problemática e de apresentar possíveis soluções às controvérsias que circundam esse instituto, contribuindo, dessa forma, para o aprimoramento da matéria em estudo.

O presente trabalho utilizará o método lógico-dedutivo, baseando-se na construção doutrinária, jurisprudencial e normativa. A pesquisa bibliográfica, por meio de artigos jurídicos, doutrina, revistas jurídicas, jurisprudência, normas constitucionais e infraconstitucionais será o método de procedimento específico do trabalho em questão.

Palavras-chave: Interesse comum. Responsabilidade solidária. Sujeito passivo tributário.

AUTORA: Rosania Rosa Cardoso de Oliveira

ORIENTADORA: Dra Liziane Angelotti Meira

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
Cosit	Coordenação Geral de Tributação
CTN	Código Tributário Nacional
EResp	Embargos Infringentes no Recurso Especial
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITR	Imposto Territorial Rural
Min.	Ministro
MP	Medida Provisória
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
TRF	Tribunal Regional Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2. O CONCEITO DE CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO SEGUNDO O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	6
3. CLASSIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS TRIBUTÁRIOS	11
4. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA	13
4.1 Norma Autônoma de Responsabilidade ou Espécie de Vínculo entre Responsáveis	13
4.2 Solidariedade Decorrente de Disposição de Lei	17
4.3 Solidariedade Decorrente de Interesse Comum	20
5. CONCLUSÃO.....	31
6. REFERÊNCIAS.....	35

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por finalidade analisar os critérios para aplicação das normas de responsabilidade tributária, em especial da denominada responsabilidade solidária, com foco na aplicação do inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Na doutrina, são escassos os autores que tratam especificamente desse assunto e, na jurisprudência, há várias decisões nas quais o tema é tratado apenas indiretamente.

Encontramos autores que defendem a tese de que a regra do art. 124 do CTN não é uma espécie de responsabilidade, mas apenas um instituto de garantia que define o elo de comunhão entre os coobrigados. Outra parte da doutrina entende que o dispositivo estabelece hipótese de responsabilidade dos devedores solidários ou responsabilidade solidária, concebida como um tipo de responsabilidade por transferência.

O dispositivo desperta ainda outras dúvidas como: i) qual conteúdo semântico deve ser atribuído à expressão interesse comum?; ii) em quais hipóteses fica configurado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador?; e iii) a prática de atos ilícitos por terceiros em conjunto com o contribuinte almejando obter benefício por meio da sonegação de tributos caracteriza o interesse comum para fins de atribuir responsabilidade solidária aos terceiros?

Apesar da ausência de interpretação definitiva acerca do assunto, o citado inciso I do art. 124 do CTN tem sido utilizado como norma autônoma e suficiente para atribuir responsabilidade tributária em certas situações, em especial, nas que envolvem grupos econômicos; sociedades em comum e em casos em que houve fraude ou conluio.

Em função da controvérsia gerada pela norma em questão, a RFB editou o Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018 (RFB, 2018), que trata especificamente do assunto, no entanto, apresenta, em alguns aspectos, interpretação divergente de grande parte da doutrina e da jurisprudência.

Percebe-se pelo exposto que a sujeição passiva decorrente de responsabilidade solidária por interesse comum é tema controverso que requer dos legisladores e operadores do direito decisões definitivas com o objetivo de diminuir a insegurança jurídica causada por diferentes interpretações.

Para alcançar o objetivo proposto neste trabalho, é necessário, em princípio, abordar alguns conceitos fundamentais relacionados aos elementos subjetivos da obrigação tributária. Assim, inicialmente apresentaremos os conceitos de contribuinte e responsável tributário atribuídos pelo CTN e, de modo resumido, as principais classificações de responsabilidade tributária segundo a doutrina e o CTN.

Logo em seguida, abordaremos o assunto objeto deste trabalho, com indicação das divergências que nos interessam e das respectivas interpretações oferecidas pelos autores aqui relacionados, pela jurisprudência e pela RFB.

Por fim, serão apresentados alguns reflexos dessas diferentes interpretações para o Fisco e para o contribuinte, que justificam a necessidade de manifestação do legislativo ou do judiciário com o objeto de preencher as lacunas presentes no referido dispositivo.

É importante destacar que, pela própria complexidade de que se reveste o tema, não temos a pretensão de oferecer uma resposta definitiva à questão, mas tão somente apresentar as interpretações mais relevantes aplicadas ao assunto, procurando contribuir para o desenvolvimento do seu estudo.

2. O CONCEITO DE CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO SEGUNDO O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal de 1988, apesar de seu conteúdo extremamente analítico, não estabeleceu o conceito de sujeito passivo tributário, tampouco a diferenciação entre contribuinte e responsável tributário. No entanto, ela delimita a atribuição da sujeição passiva por meio das limitações constitucionais ao poder de tributar, estipuladas em Seção¹ própria e em dispositivos diversos² da Constituição. Trata-se dos princípios constitucionais da capacidade contributiva; da vedação ao confisco; da estrita legalidade e da reserva de lei complementar.

O princípio da capacidade contributiva, expressamente previsto no § 1º do art. 145 da Constituição³, é especificação do princípio da isonomia e do direito de propriedade e tem como objetivo limitar qualquer tentativa de se instituir tributo em patamares excessivamente elevados ou que imprima tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes.

Trata-se, portanto, de limitador da atuação impositiva do Estado, que se propõe a estabelecer, de alguma forma, parâmetros para a lícita apropriação de parcela do patrimônio dos administrados, seja no que diz respeito ao próprio cabimento da imposição, seja no que se refere à mensuração do gravame.

No entendimento de Ferragut, o citado princípio determina que os impostos sejam graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico, de forma que a princípio só terá aptidão para suportar economicamente o ônus fiscal aquele que realizou o fato. Desse modo, “o sujeito passivo pode ser qualquer pessoa eleita pela lei, desde que o tributo que estiver sendo pago seja subtraído da parcela da riqueza manifestada no fato jurídico”. (FERRAGUT, 2013 p. 46)

¹ Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição.

² Art. 5º, inciso XXXIV, por exemplo.

³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Outro princípio delimitador da sujeição passiva tributária é o que veda a tributação com efeitos de confisco. Previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição⁴, o princípio em questão impede a incidência exagerada da carga tributária de modo que, ao absorver parcela considerável do patrimônio ou da renda produzida pelo particular, gerasse neste e na sociedade em geral uma sensação de punição. Nas lições de Aliomar Baleeiro (SILVA, 2001, p. 695 e 696), tributo com efeitos de confisco é aquele “que absorve parte considerável do valor da propriedade, aniquila a empresa ou impede exercício da atividade lícita e moral.” (apud DARZÉ, 2009). Segundo Darzé,

[...]a válida instituição de regra de responsabilidade tributária está condicionada ao estabelecimento de mecanismos jurídicos que assegurem que o sujeito que realiza o fato tributário, dando causa à incidência do tributo, é quem deve ter seu patrimônio parcialmente desfalcado, ainda que empiricamente isso não venha a se verificar. Trata-se da aplicação da norma de repercussão jurídica do ônus tributário. (DARZÉ, 2009 p. 70)

Por sua vez, o princípio da reserva legal, implícito no inciso I do art. 150 da Constituição⁵, estabelece que a lei deve conter todos os elementos essenciais para a criação de um tributo. A palavra “exigir” possui o sentido de cobrar o tributo e como a cobrança depende, por óbvio, da prévia instituição da exação, o dispositivo acaba por impor que o tributo só pode ser criado por lei.

No que se refere ao objeto deste trabalho, a Constituição reservou à lei complementar a competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II do art. 146), o que, conforme exposto, envolvem disposições sobre a sujeição passiva. Também prescreveu, na alínea “a” do inciso III do art. 146, a necessidade de lei complementar para “estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Esse é o papel desempenhado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, recepcionada pela Constituição como lei complementar.

⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeitos de confisco;

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Segundo o CTN, a expressão sujeição passiva tributária representa a classe das pessoas de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária objeto da relação jurídica do tributo.

Para Maria Rita Ferragut, essa relação jurídica é definida como:

o vínculo que se instaura entre dois ou mais sujeitos de direito, em razão da ocorrência de determinado fato jurídico. Assim, por força da imputação normativa, uma pessoa, denominada sujeito ativo, tem o direito de exigir de outra, sujeito passivo, o cumprimento de determinada obrigação prevista na relação (FERRAGUT, 2013, p. 30).

Em direito tributário, figuram nos polos ativo e passivo⁶ da relação jurídico-tributária, o sujeito ativo da obrigação (o Fisco) e o sujeito passivo da obrigação (contribuinte ou responsável). O art. 121 do CTN assim define o sujeito passivo tributário:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. (BRASIL, 1966)

Ao analisar os citados dispositivos sob a perspectiva do tipo de obrigação, percebe-se que o CTN distingue o sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação acessória. O primeiro é somente quem, por lei, está obrigado a pagar tributo ou pena pecuniária e o segundo, é quem está obrigado às prestações – positivas ou negativas - que constituam o seu objeto. Desse modo, a obrigação principal tem por objeto o dever pecuniário, enquanto a obrigação acessória, de modo diverso da principal, tem por objeto os deveres instrumentais previstos no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O parágrafo único do art. 121, distingue também, dentre os sujeitos passivos da obrigação principal, o contribuinte, propriamente dito, e o responsável. O contribuinte é aquele que por possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador tem a obrigação de pagar o tributo. O responsável é a pessoa que, embora não tenha relação pessoal e direta com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.

⁶Na regra matriz de incidência proposta pelo professor Paulo de Barros Carvalho, os sujeitos ativo e passivo constituem o elemento/critério pessoal presente no conseqüente de sua estrutura lógica. (CARVALHO, 2019 p. 308)

Contudo, apesar de o sujeito legalmente definido como responsável não possuir relação pessoal e direta com o fato gerador, não pode ser um estranho ao fato, ele deverá necessariamente possuir um vínculo com a situação tipificada na lei como fato gerador do tributo. Essa conclusão decorre do disposto no art. 128 do CTN. Vejamos o que estabelece o referido dispositivo:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, Lei nº 5.172, 1966)

Ao confrontar o teor do art. 128 com o do inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN, observamos que enquanto esse dispositivo legal prescreve que responsável é o sujeito que não se reveste da condição de contribuinte, ou seja, que não mantém relação pessoal e direta com o pressuposto de fato do tributo, aquele outro exige, para a imputação da responsabilidade, vinculação do terceiro ao fato tributado.

Segundo Darzé, o doutrinador Hugo Barreto Sodré Leal foi preciso ao dispor sobre o tema:

Verifica-se que o adjetivo “pessoal” foi empregado pelo legislador para qualificar determinado vínculo de proximidade entre uma pessoa e uma situação de fato. Numa primeira tentativa de aproximação do sentido da expressão legal, podemos assim dizer que ela indica que o contribuinte é alguém que se encontra presente no contexto de ocorrência do fato jurídico tributário. Porém, para caracterização da figura do contribuinte, não basta que haja um vínculo pessoal entre o sujeito passivo da prestação e o fato jurídico tributário. É também preciso que se trate de uma “relação direta”. Em linguagem comum, o adjetivo “direto” serve para designar uma relação estabelecida em linha reta, sem desvios, uma relação essencial. No contexto normativo em questão, a expressão “relação pessoal e direta” significa que somente pode ser atribuída a condição de contribuinte àquela pessoa que realizou o verbo, de ação ou de estado, em que consiste a conduta prevista no critério material a regra-matriz de incidência tributária. (LEAL, 2008 p. 34) (apud, DARZÉ, 2009, p. 89)

Com base nos textos normativos citados, que definem e delimitam a sujeição passiva, Darzé apresenta a seguinte conclusão:

[...] infere-se que, para um sujeito ser qualificado juridicamente como contribuinte, é necessário, para além de figurar no polo passivo da relação tributária em *stricto sensu*, que participe diretamente da materialidade do tributo, realizando pessoalmente o verbo que consubstancia o seu núcleo. A *contrario sensu*, a pessoa vinculada apenas indiretamente ao fato imponível, que participa da compostura do suporte factual da tributação, sem, contudo, executar a conduta (verbo) descrita no critério material da hipótese normativa, poderá vir a ser definida como responsável, caso seja posta no polo passivo da obrigação.. (DARZÉ, 2009 p. 89)

Esse critério material do tributo a que se refere Darzé, é invariavelmente um verbo pessoal de predicação incompleta seguido de um complemento. Por conta disso, no seu entendimento, “o sujeito da hipótese normativa estará sempre presente na implicitude do texto, já que, em qualquer caso, haverá uma pessoa realizando dita materialidade”. (DARZÉ, 2009, p. 39)

3. CLASSIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS TRIBUTÁRIOS

Não obstante serem muitas as propostas de classificação dos sujeitos passivos tributários, a classificação adotada pela maioria da doutrina é a proposta por Rubens Gomes de Souza. Na acepção do autor os sujeitos passivos se dividiriam em diretos (contribuinte) e indiretos (responsável). A sujeição passiva indireta apresentaria duas espécies: a substituição e a transferência. (SOUZA, 1975)

Segundo lição doutrinária, a responsabilidade tributária é classificada como "por substituição" ou "por transferência" com base no momento em que surge o vínculo jurídico entre a pessoa designada por lei como responsável e o sujeito ativo do tributo. Em síntese, na responsabilidade "por substituição", a sujeição passiva do responsável surge contemporaneamente à ocorrência do fato gerador. Na responsabilidade "por transferência", no momento do surgimento da obrigação, determinada pessoa figura como sujeito passivo, contudo, num momento posterior, um evento definido em lei causa a modificação da pessoa que ocupa o polo passivo da obrigação, surgindo, assim, responsável tributário, conforme definido em lei.

A responsabilidade por transferência, por sua vez, se subdividiria em: i). solidariedade, ii). sucessão e iii). responsabilidade.⁷ Esta sistematização, todavia, foi parcialmente alterada quando o autor passou a considerar a "responsabilidade" como gênero, ou seja, como termo sinônimo de sujeição passiva indireta, sendo as demais hipóteses acima referidas suas espécies. Essa é a classificação que, segundo Ferragut, foi construída a partir (e nos limites) das proposições prescritivas constantes do sistema jurídico tributário brasileiro que tratam da responsabilidade. Assim, para a autora, "a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade tributária

⁷ Para cada um desses conceitos, o autor apresenta as seguintes definições:

A) – Transferência: ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três, a saber:

(a) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação; [...]

(b) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; [...]

(c) Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto.

B) – Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. (SOUZA, 1975 p. 92 e 93)

é a que as divide em i) substituição; ii) solidariedade; iii) sucessão; iv) responsabilidade de terceiros; e v) responsabilidade por infrações” (FERRAGUT, 2013 p. 64).

O CTN, todavia, não sistematiza a matéria da forma esposada pela doutrina. A responsabilidade por solidariedade é tratada nas disposições relativas à obrigação tributária (art. 124 do CTN), encontrando-se a disciplina legal das responsabilidades "por sucessão" (arts. 130 a 133 do CTN) "de terceiros" (arts. 134 e 135 do CTN) e "por infrações" (arts. 136 a 138 do CTN) nas disposições relativas à responsabilidade.

O fato de a solidariedade ter sido tratada fora das regras específicas sobre responsabilidade é uma das causas das diferentes interpretações, da doutrina e da jurisprudência, na aplicação do dispositivo em questão, conforme veremos a seguir.

4. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

Segundo o art. 264 do Código Civil, há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda. Rubens Gomes de Souza define solidariedade como “a hipótese em que as duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação” (SOUZA, 1975).

São características fundamentais da solidariedade: i) pluralidade subjetiva (de credores ou de devedores); unidade objetiva (cada devedor responde pela totalidade da prestação, e cada credor tem direito à totalidade do crédito).

Assim, há a solidariedade ativa quando, no polo ativo da obrigação, existe mais de um credor com direito a receber a totalidade da dívida. No entanto, em razão da rígida repartição de competência tributária atribuída pela Constituição, não existe solidariedade ativa nesta espécie de relação jurídica.

Por sua vez, há solidariedade passiva quando, no polo passivo da obrigação, existe mais de um devedor com a obrigação de pagar toda a dívida. Desse modo, os devedores são coobrigados e o Fisco pode cobrar a totalidade da dívida de qualquer um deles, de alguns ou ainda de todos, simultânea ou sucessivamente. Disso resulta que a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem. Segundo Darzé, “trata-se de importante prerrogativa do Fisco que resguarda os interesses arrecadatórios do Estado, tutelando com mais vigor os créditos fiscais”. (DARZÉ, 2009 p. 210).

4.1 Norma Autônoma de Responsabilidade ou Espécie de Vínculo entre Responsáveis

Para a corrente que segue os ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, a responsabilidade solidária é considerada uma espécie de responsabilidade do gênero responsabilidade por transferência e não apenas um vínculo que se estabelece entre coobrigados. Esse é o entendimento da PGFN, transcrito no item 34 do Parecer PGFN/CAT nº 64/2018.⁸ É também o posicionamento da jurisprudência do CARF no

⁸ 34. Vê-se, portanto, que a solidariedade não é hipótese de responsabilidade tributária autônoma, capaz de atrair por si só a responsabilidade a terceiro alheio à relação jurídica tributária, mas sim instituto de garantia que define o elo de comunhão entre os coobrigados. (PGFN, 2018)

Acórdão 1402-002.679, não obstante, existirem outros posicionamentos em sentido contrário.⁹

Esse é também o entendimento da RFB. Segundo o Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, o disposto no art. 124 do CTN é forma de responsabilização autônoma e suficiente para atribuição de responsabilidade tributária, conforme explica Marcos Vinicius Neder:

Cumpra observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca da responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. (NEDER, et al., 2007 p. 32)

Entretanto, na interpretação de outra corrente doutrinária, visto que não se trata de espécie de responsabilidade, agiu bem o legislador tributário ao tratar da solidariedade fora das regras sobre responsabilidade. Segundo essa corrente, a solidariedade, assim como a subsidiariedade são institutos de garantia cuja distinção se resume à presença de uma ordem de preferência na execução dos patrimônios dos devedores que se encontram vinculados entre si e obrigados ao pagamento da integralidade do débito.¹⁰

Darzé também não compartilha do entendimento de Rubens Gomes de Souza. Na sua acepção, apesar de se tratar de classificação proposta pelo principal coautor do Anteprojeto do CTN, ela se distancia do direito positivo, na medida em que se vale

⁹ 1. A solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem. Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Neste caso, os responsáveis devem correalizar o fato gerador. (Acórdão 1402-002.679) (CARF, 2017)

2. Apesar de entender que a regra fundamental do art. 124, I não se dirige a terceiros, há uma noção correlata entre interesse comum e confusão patrimonial. Tal corrente admite a responsabilização de pessoas que não realizaram o fato gerador, mas que tem vínculo com a situação que o constitui. A confusão patrimonial ocorreria quando não fosse possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresariais exercidas por mais de um sujeito, como nas seguintes situações: quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica, quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico, quando as partes se valem de pessoas interpostas. (Acórdão 1201-001.761) (CARF, 2018)

¹⁰ Além dos institutos da solidariedade e da subsidiariedade, ainda é possível que a responsabilidade seja pessoal ou exclusiva, caso em que o devedor responde com seus bens pela dívida toda.

de critérios econômicos e pré-jurídicos¹¹. Não bastasse isso, indica a solidariedade como espécie autônoma do gênero “sujeitos passivos indiretos”. Segundo a autora:

A solidariedade passiva, em seu sentido clássico (art. 275, do CC), diz respeito apenas à forma pela qual os vários devedores se relacionam em torno de um único objeto, de modo que todos se obriguem ao pagamento integral da dívida. Ou seja, não é modalidade de sujeição passiva, mas específico vínculo que se estabelece entre uma pluralidade de sujeitos passivos. (DARZÉ, 2009 p. 132)

Com efeito, a solidariedade passiva não é forma de inclusão de terceiro na relação tributária, mas tipo de nexos que se estabelece entre codevedores. Configurando específica modalidade de liame jurídico que se estabelece entre os vários sujeitos passivos de uma única dívida tributária, a solidariedade passiva não institui qualquer devedor, antes, pressupõe a sua instituição. (DARZÉ, 2009 p. 236)

É o que também defende Misabel Derzi:

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 polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou 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 polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo. (BALEIRO, 2006 p. 729)

Luiz Fux, no julgamento dos Embargos ao Recurso Especial nº 446.955/SC, também manifestou entendimento nesse sentido:

Por oportuno, forçoso ressaltar que a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário, vale dizer: a responsabilidade de sujeitos passivos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si ou contribuinte e responsável) pode ser solidária ou subsidiária. (STJ, 2010)¹²

¹¹ Isso, inclusive, foi expressamente reconhecido pelo próprio Rubens Gomes de Souza quando afirmou que para definir quem a lei deva escolher para pagar o tributo, os critérios são os mesmos que já examinamos, isto é, o territorial, o político e o econômico. Afastados os dois primeiros pelas razões já explicadas, resta o critério econômico, que é de fato o melhor. (SOUZA, 1975 p. 92)

¹² Na linha das decisões que afastam a responsabilidade solidária por interesse comum, a tese majoritária é a aplicação do entendimento majoritário do STJ de forma direta, a exemplo do Acórdão n. 1402001.886 (julgado em 27/11/2014) de Relatoria do Conselheiro Fernando Brasil, em que o mesmo defende que a responsabilidade solidária não é meio de inclusão de terceiro na lide, mas elemento de graduação dos que já compõem o polo passivo. Diz ainda que, para haver interesse comum, a situação jurídica realizada por alguém, gera os mesmos direitos e deveres para outra. Com a devida vênia ao Nobre e brilhante colega Conselheiro, não concordo com a posição manifestada. Entendo que ele se refira à solidariedade decorrente da realização direta do fato gerador. Nesse caso não estaríamos falando de terceiro responsável, mas do próprio contribuinte ou contribuintes de fato. (Acórdão nº 1401003.003) (CARF, 2018)

Seguindo na análise do art. 124 do CTN, alguns requisitos foram fixados para se estabelecer a solidariedade pelo pagamento do tributo:

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.

Grande parte da doutrina¹³ afirma que, no primeiro caso, tem-se a solidariedade de fato (ou natural) – caso em que deve haver interesse comum dos devedores solidários na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; no segundo, a de direito (ou legal) – na qual, serão responsáveis solidários as pessoas expressamente designadas por lei. É importante entender que a existência de uma solidariedade dita "de fato" não afasta a conclusão de que a solidariedade sempre decorre da lei (princípio da estrita legalidade ou tipicidade tributária), só que, nesta situação, a "lei" é o próprio CTN. Assim, a solidariedade dita "de direito" refere-se aos casos previstos nas leis tributárias específicas dos tributos a que se refiram.

Na interpretação de Darzé, o legislador complementar positivou, no citado texto, dois enunciados, os quais integram duas normas de competência diferentes, com conteúdo e destinatários igualmente distintos. Na sua opinião:

O primeiro deles (inciso I) se dirige à norma que regula o lançamento do crédito tributário, autorizando o sujeito competente a constituir norma individual e concreta em face de todas as pessoas que tenham interesse comum na situação que é "fato gerador" da obrigação principal. Já o segundo (inciso II) interfere diretamente na norma de competência para instituir tributos, estabelecendo expressa permissão para o ente político definir denotativamente outros vínculos de solidariedade, inclusive entre sujeitos passivos distintos daqueles enumerados no próprio Código.

Em estreita síntese, o legislador complementar: i. definiu, ele mesmo, uma causa para a instauração de vínculo de solidariedade entre sujeitos passivos tributários (inciso I); e, ao mesmo tempo, ii. outorgou competência para o legislador, ordinário em regra, fixar outras situações fácticas às quais é igualmente imputada tal consequência jurídica (inciso II). (DARZÉ, 2009 p. 212)

Para melhor expor o assunto objeto do presente estudo, analisaremos primeiramente a regra constante do inciso II do art. 124 do CTN e em seguida a do inciso I do mesmo artigo.

¹³ À luz do que preceitua a regra antes referida, significa dizer que, para se caracterizar a solidariedade – que a doutrina denomina solidariedade de fato –, é necessário que exista interesse comum na situação jurídica constitutiva do fato gerador da obrigação, isto é, uma atitude voltada ao atendimento de uma necessidade (econômica, moral, social, etc.), em que as pessoas interessadas são vinculadas por circunstâncias externas formadoras de solidariedade (consciência de grupo), conforme acentua Marcos Vinícius Neder (artigo "Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito", publicado no livro Responsabilidade Tributária, Dialética, 2007, p. 21). (CARF, 2019)

4.2 Solidariedade Decorrente de Disposição de Lei

A solidariedade decorrente de disposição de lei está prevista no inciso II do art. 124 do CTN. Assim, com base nesse dispositivo e no art. 128, também do CTN¹⁴, a responsabilidade solidária poderá ser atribuída entre: i. responsáveis exclusivamente; ou ii. contribuintes e responsáveis tributários, desde estes sejam designados por lei.

Para a grande maioria da doutrina e para a jurisprudência (STJ, 2019), essa lei se refere a lei específica de determinado tributo¹⁵. Cita-se como exemplo a Lei 9.528, de 10 de dezembro de 1997, que deu nova redação ao inciso VI do art. 30 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelecendo a seguinte regra:

"Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
[...]
VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei n. 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira; pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante- da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem" {grifou-se}. (BRASIL, 1991)

No entanto, para exercer essa competência, o legislador (do mesmo modo que ocorre na atribuição de reponsabilidade não solidária) deverá observar os limites constitucionais e de normas gerais a que nos referimos. Nas palavras de Darzé, nas situações em que o antecedente da norma de responsabilidade descreve uma ocorrência lícita, o legislador somente poderá imputar o dever de pagar tributos aos sujeitos que mantenham relação, ainda que indireta, com o fato jurídico tributado ou com a pessoa que o realizou

¹⁴ Segundo o citado artigo, a lei pode atribuir a terceira pessoa, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹⁵ TRIBUTÁRIO. IPVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. EX-PROPRIETÁRIO DO VEÍCULO. ALIENAÇÃO NÃO COMUNICADA AO DEPARTAMENTO DE TRÂNSITO. LEI ESTADUAL. OBSERVÂNCIA.
Nos termos do art. 124 do CTN, somente por lei específica pode ser instituída a solidariedade quanto à responsabilidade pelo pagamento de tributos, de modo que a atribuição da responsabilidade solidária, por débitos de IPVA, ao ex-proprietário do veículo é condicionada à previsão da lei estadual. (AglInt no REsp 1686916 / SP) (STJ, 2019)

Essa regra está expressa no art. 128 do CTN, ao dispor que a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, e nos artigos da Seção II do CTN, que estabelecem regras de responsabilidade nas quais o sujeito passivo mantém relação apenas com o realizador do fato tributário.

A doutrina citada, afirma que é a presença desse vínculo que assegura a possibilidade de se estabelecer mecanismos que permitam a repercussão jurídica do tributo¹⁶ para a pessoa que realizou o seu suposto de fato, respeitando-se os limites constitucionais da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do direito de propriedade.

No entanto, se a situação que antecede a norma de responsabilidade descreve uma ocorrência ilícita, o legislador não está obrigado a observar limites da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do direito de propriedade. Isso porque a regra de responsabilidade, nestes casos, tem natureza de pena, de sanção por ato ilícito, o que permite ao Fisco invadir o patrimônio do particular infrator como forma de puni-lo pela prática de ato contrário aos interesses tutelados pelo Estado. Trata-se de desdobramento do princípio constitucional da pessoalidade da pena, estabelecido nos incisos XLV e XLVI do art. 5º da Constituição¹⁷.

Segundo Darzé, nas situações de ilícitos “não se exige a vinculação indireta do responsável ao fato imponible ou ao seu realizador, já que a repercussão jurídica não

¹⁶ A repercussão jurídica surge como norma que autoriza o sujeito passivo da obrigação tributária a transferir o impacto econômico do tributo ao indivíduo que realizou o fato tributado, permitindo, assim, a recomposição do seu patrimônio.

Na linha defendida por Alfredo Augusto Becker, é possível identificar no direito positivo brasileiro duas espécies de repercussão tributária: o reembolso e a retenção na fonte. No primeiro caso, a norma da repercussão permite que o responsável, ao celebrar negócio jurídico com o indivíduo que realizou o fato descrito na hipótese de incidência tributária, acrescente ao preço o valor do tributo que deverá ser por ele pago, transferindo, desta forma, o seu encargo financeiro. A repercussão jurídica via retenção na fonte, por sua vez, ocorre por meio da incidência de norma que autoriza o responsável a descontar da quantia a ser paga ao sujeito com o qual mantém relação jurídica de natureza civil, trabalhista, comercial, dentre outras, o valor relativo ao tributo, devido justamente em razão da prática, por parte deste, de fato tributário. (BECKER, 2007, p. 566 e 567)

¹⁷Art. 5º [...]

[...]

XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

[...]

b) perda de bens; (BRASIL, 1988).

é regra que limita o exercício da competência, tampouco que informa o seu regime jurídico, sendo a sua fixação mera liberalidade do legislador”. (DARZÉ, 2009 p. 235)

No entanto, na percepção de Hugo de Brito Machado: “mesmo quando a causa da inclusão de alguém no polo passivo da relação jurídica tributária seja um cometimento ilícito, a nosso ver tem de haver algum tipo de ligação entre a ocorrência do fato gerador do tributo e a pessoa incluída na relação tributária”. (MACHADO, 2006 p. 466).

Ocorre que, na maioria das situações de ilícitos tributários, não há propriamente um fato gerador. Há sim um ato ilícito, que não é e não pode ser fato gerador de tributo¹⁸, capaz de alterar ou de esconder a ocorrência do fato gerador tributário. Esse fato ilícito, portanto, está de algum modo vinculado ao fato gerador. Se esse ilícito, direta ou indiretamente, dificulta ou impede a arrecadação de tributos, surge uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação tributária. É o que se pode deduzir da delimitação de ilícito tributário estabelecida por Darzé no seguinte texto:

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que represente obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação tributária. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza.

Noutros termos, a prática de ato ilícito é condição necessária, mas não suficiente, para se atribuir responsabilidade tributária, sendo indispensável que da infração decorra resultado específico, qual seja, mascarar a ocorrência do evento tributário para não recolher a quantia devida a título de tributo, pagá-la com redução, ou diferir, no tempo, a prestação pecuniária. Do contrário, ter-se-á responsabilidade de outra natureza, que não tributária. (DARZÉ, 2009, p. 99)

De fato, esse é o entendimento mais lógico nesse caso. No entanto, ao observar as normas do CTN que tratam de responsabilidade decorrentes de infrações tributárias (arts. 134 e 135 do CTN), percebemos que o responsável nesses casos é sempre aquele que praticou a infração. Essa pessoa, portanto, tem vínculo direto com o fato que desencadeou a aplicação da norma de responsabilidade e, desse modo, responderá pessoalmente pelo débito.

¹⁸ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

É certo também, com base nas mesmas regras do CTN, que na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está também sempre presente. Assim, caso exista regra de responsabilidade solidária para determinada infração e se duas ou mais pessoas de comum acordo infringirem a norma, estas responderão solidariamente pelo débito, pois em conjunto praticaram o ilícito.

De maneira idêntica, quando duas pessoas (físicas ou jurídicas) se unem para cometer um ilícito com o objetivo de alcançar resultado benéfico para ambos ou apenas para um deles, se houver acordo nesse sentido, ambos responderão solidariamente pela infração, desde que exista previsão normativa para o caso.

Nos casos em que o infrator atue em nome da pessoa da jurídica, com o consentimento do dirigente ou dos sócios desta para a prática da infração, todos responderão solidariamente pela obrigação. Contudo, sem o citado consentimento e nos casos em que o objetivo do infrator seja prejudicar a pessoa jurídica, aquele responderá pessoalmente pelo delito, com base no art. 135 do CTN.¹⁹

4.3 Solidariedade Decorrente de Interesse Comum

Nos termos do inciso I do art. 124 do CTN, nas situações em que mais de um sujeito tenha interesse comum no fato descrito como hipótese de incidência tributária, poder-se-á atribuir-lhes, em caráter solidário, o dever de adimplir a obrigação tributária.

É praticamente pacífico, na doutrina e na jurisprudência, o entendimento de que a lei instituidora do tributo estaria dispensada de repetir previsão nesse sentido. O

¹⁹ TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A INEXISTÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA SOCIEDADE EXECUTADA NOS ENDEREÇOS INDICADOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

11 [...]

Observe-se, inclusive, que a tipificação de conduta do administrador ou sócio-gerente no artigo 135 afasta, necessariamente, a pessoa jurídica do pólo passivo da relação processual de cobrança tributária. "Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto." (Sacha Calmon Navarro Coelho, "Obrigação Tributária", Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., p. 319)."(REsp 1104064 / RS)

fundamento para a imputação de solidariedade, nesses casos, seria o próprio inciso I do art. 124 do CTN.

A questão é que não está definitivamente estabelecido qual o alcance da terminologia “interesse comum”. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico (STJ, 2007)²⁰ O interesse econômico significa que basta um proveito econômico comum entre dois ou mais sujeitos para possibilitar a aplicação do disposto no citado dispositivo. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador.

Segundo Ferragut:

Para que seja jurídico, o interesse deve decorrer de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, interfira em sua esfera de direitos/deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse. (FERRAGUT, 2019)

O CARF, no Acórdão nº 1401-003.003, afirma que considera difícil, para não dizer impossível, separar algumas situações em que o interesse econômico não dependa, necessariamente, do interesse jurídico na relação que constitua o fato gerador. Declara, ainda, que apesar de ser essa a linha seguida pelo STJ, a referida corte firmou tal entendimento em situações menos complexas, e não tem adentrado ao mérito em novas análises.²¹

²⁰PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOURO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

[...]

9. Destarte, 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 imponible. (REsp 859616 / RS)

²¹ De fato, a análise do alcance e do conceito da terminologia "interesse comum" é absolutamente tormentosa, e não poderia ser mais vago.

Alguns interpretes ao analisar de forma estrita o texto legal entendem que ao se referir ao interesse comum na situação que constitua o fato gerador, o CTN delimitou tal responsabilidade ao chamado interesse ou vínculo jurídico. E parece que foi essa linha que seguiu o STJ, ressaltando, é claro, que a referida corte firmou tal entendimento em situações menos complexas, e não tem adentrado ao mérito em novas análises.

É difícil, para não dizer impossível, separar algumas situações em que o interesse econômico não dependa, necessariamente, do interesse jurídico na relação que constitua o fato gerador. Ou ainda, que tal interesse ou vínculo jurídico, também não resulte, necessariamente de um interesse no resultado econômico.

Ainda em relação ao citado dispositivo, na opinião de Ferragut, “ao associar a expressão interesse comum ao enunciado “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade”. É necessário que se trate de interesse no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária. (FERRAGUT, 2019)

Neder esclarece que “a acepção mais consentânea com os propósitos do CTN da expressão ‘situação que constitua o fato gerador da obrigação principal’ é aquela que aponta para uma relação jurídica da qual se extrai o fato tributário”. (NEDER, et al., 2007) (apud, DARZÉ, 2009, p. 215)

Na interpretação de Darzé e de grande parte da doutrina e da jurisprudência²², as pessoas que têm interesse comum na situação deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica de direito privado e não em lados contrapostos:

De fato, a interpretação de tal dispositivo não pode ser tão alargada ao ponto de, aceitando a subjetividade do termo legal adotado, se atribuir de forma indiscriminada responsabilidade solidária a qualquer contribuinte que de alguma forma tenha obtido algum resultado econômico. Afinal, como se dizer que um fornecedor legítimo da autuada, não tenha interesse no sucesso da sua atuação (mesmo que indiretamente resultante de sonegação), para poder fornecer maiores volumes de mercadorias. Claro que este não é o objeto do legislador, e nem o meu entendimento.

Entretanto, não vejo como restringir absolutamente a aplicação do dispositivo legal, a situações em que o responsável solidário tenha participado diretamente do fato ou situação que gerou o fato gerador. Quem participa diretamente de tal situação, é sempre o contribuinte de fato. A participação do responsável é, e sempre será, indireta. Entretanto, necessário que exista nexos entre a conduta da devedora solidária e a suposta infração, não necessariamente a realização do próprio fato gerador. Exatamente por isso é necessário aferir caso a caso, a existência desse nexos, razão pela qual não se pode adotar de maneira indiscriminada a posição majoritariamente manifestada pelo STJ.

E nesse sentido, diante da grande incerteza quanto ao alcance de tal definição, como não poderia deixar de ser diferente, são várias as posições manifestadas em julgamentos deste CARF, não havendo um entendimento uníssono, até pela necessidade de avaliação dos fatos verificados e provas produzidas em cada caso. (Acórdão nº 1401-003.003) (CARF, 2018)

²² PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOURO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

[...]

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 impositivo. 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

Nos negócios jurídicos marcados pela bilateralidade, o interesse comum identifica-se somente em cada uma das extremidades da relação: entre os vendedores de mercadorias ou prestadores de serviços e, de outro lado, entre os diversos compradores ou tomadores. Apenas a esses conjuntos de pessoas – vendedores/prestadores ou compradores/tomadores –, que realizam, lado a lado, a materialidade do tributo, é que se pode atribuir obrigação solidária com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN. Em qualquer outra situação, para que se possa imputar validamente o vínculo da solidariedade, é necessária previsão legal expressa nesse sentido, conforme exige a regra de competência prescrita no inciso II do art. 124 do CTN. (DARZÉ, 2009 p. 216)

No entanto, no entendimento de Ferragut, não é necessário que os sujeitos se encontrem no mesmo polo da relação jurídica. Ela cita como exemplo para sustentar sua interpretação a solidariedade no pagamento do ITBI pelas transmissões imobiliárias, que são de interesse tanto do comprador como do vendedor. Assim, basta a ausência de interesses opostos na situação, para que fique configurado o interesse comum. A autora assim se posiciona:

Muito embora o direito positivo não tenha elucidado o conteúdo semântico desse critério (interesse comum), entendemos como sendo a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação. Não é necessário que os sujeitos encontrem-se no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, pra que se obriguem mutuamente pelo pagamento da dívida tributária (tal como ocorre com o alienante do imóvel, que deseja vende-lo, e do adquirente, que pretende compra-lo). (FERRAGUT, 2013 p. 80 e 81)

Com base no exposto, percebe-se que o polo da relação jurídica em que se encontram os sujeitos não é critério suficiente para caracterizar o interesse comum. Nos casos em que os sujeitos estão do mesmo lado da relação jurídica, é certo que eles compartilham do mesmo interesse. No entanto, conforme demonstrado por Ferragut, o interesse comum também pode ocorrer entre pessoas situadas em polos diferentes, desde que não possuam interesses jurídicos opostos.

A RFB, segundo o que dispõe o Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, concorda com a tese de que o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário não pode caracterizar a responsabilidade

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 ocorrências 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 pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) (REsp 859616 / RS) (STJ, 2007)

solidária. Para ela, o interesse comum deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário. Nesse sentido é o trecho de um dos julgados do CARF citado no Parecer:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária. (CARF, 2018)

Contudo, isso não significa que o Parecerista concorda com a tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico. No seu entendimento, diante do cometimento de ilícitos, a essência do verdadeiro fato jurídico pode estar artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Assim, não haveria propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. A partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico. (RFB, 2018 p. 9 e 10)

Diante dessas considerações surgem os seguintes questionamentos: i) para a aplicação da regra de solidariedade, nos termos do inciso I do art. 124, o "interesse comum" pode decorrer do cometimento de atos ilícitos tributários, como afirma o citado Parecer? ii) fatos ilícitos podem ser considerados 'fatos geradores da obrigação principal', uma vez que o descumprimento de uma obrigação também pode implicar o nascimento de crédito tributário?

Quanto ao primeiro questionamento, no entendimento de Ferragut,

[...] ao associar 'interesse comum' ao enunciado 'situação que constitua o fato gerador da obrigação principal', o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação

da regra de solidariedade, dentre eles o decorrente de atos ilícitos. (FERRAGUT, 2019)

Para a autora a “situação que constitua o fato gerador” é a que diz respeito à relação jurídica originária do fato tributário, ou seja, a relação jurídica privada da qual o legislador contempla o fato que interessa ao Direito Tributário” (fato ou relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária). (FERRAGUT, 2019)

Portanto, Ferragut considera que ilícitos não são fatos geradores da obrigação principal. O fato gerador como antecedente da regra matriz (auferir renda, prestar serviços, obter receita) deve ser oriundo apenas de fato lícitos. A imputação de responsabilidade solidária pela prática de ilícitos tributários poderá ocorrer desde que fundamentada no inciso II do art. 124. Esse parece ser também o entendimento do CARF transcrito no Acórdão n.º 3301-006.376^{23, 24}.

A segunda dúvida decorre do disposto nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, ao afirmar que: i) a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou “penalidade pecuniária” e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente; e

²³ O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador. Empresas de um mesmo grupo tem interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, como ocorre, por exemplo, em caso de copropriedade, com a exigência do IPTU e ITR.

A solidariedade de que trata o artigo 124, incisos I e II, não está relacionada a atos ilícitos e se aplica a quem tem a qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que por responsabilidade decorrente de expressa disposição legal, como é dos exemplos já apontados (situações previstas no artigo 32 do Decreto lei no 37, de 1966, com a redação atribuída pela MP no 2.11535, de 2001 e Lei no 11.281, de 2006) (Acórdão n.º 3301-006.376) (CARF, 2019)

²⁴ Por sua vez, na linha contrária, também diversas decisões mantendo a responsabilidade solidária por interesse comum em situações em que exista fraude ou abuso de personalidade jurídica, confusão patrimonial, grupo econômico ou a demonstração de um nexos entre a atuação do solidário e a ocorrência da infração.

Ressalte-se, tal linha argumentativa não adota o entendimento restrito do mero interesse econômico, afina de contas, como já me manifestei, entendo que toda e qualquer pessoa que tenha qualquer tipo de relação econômica com o contribuinte tem, de certa forma, interesse econômico.

Entretanto, na análise de caso a caso outros fatos e provas confirmam o nexos, mesmo que indireto, do responsável solidário. É o caso do entendimento manifestado nos Acórdãos 1102-001.102 (julgado em 06/05/2014) e 1102-001.032 (julgado em 11/03/2014), do Conselheiro Ricardo Marozzi, no qual verificou que as pessoas físicas eram titulares de fato e beneficiárias dos recursos fornecidos pelo contribuinte, tendo interesse imediato na situação que constitui o fato gerador. Nessa linha, em havendo a confusão patrimonial, elas se beneficiaram diretamente e tinham interesse no fato que constitui o fato gerador.

[...]

Outras situações também são ventiladas para fins de manutenção da responsabilidade solidária por interesse comum (fraude, abuso de direito, desconsideração de personalidade jurídica, etc). (Acórdão nº 1401-003.003) (CARF, 2018)

que ii) a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Como visto antes, a multa é exatamente o que o tributo, por definição legal, não pode ser: a sanção por ato ilícito. Entretanto, a obrigação de pagar a multa tributária foi tratada pelo CTN como obrigação tributária principal. Para Baleeiro o conceito de obrigação principal do art. 113 é mais amplo do que o de tributo, contido no art. 3º do CTN (obrigação tributária em sentido restrito). De acordo com a sua interpretação:

[...] podemos concluir que, segundo o art. 113 do CTN, a diferença entre a chamada obrigação principal e a chamada obrigação acessória reside no fato de que a primeira tem como objeto um dar dinheiro ao Estado, ou prestação patrimonialmente avaliável; a segunda tem como objeto um fazer ou não fazer alguma coisa, despida a prestação em si de estimabilidade patrimonial. É irrelevante, assim, como critério distintivo de uma e outra, a natureza do pressuposto fático que lhes dá origem, ato lícito ou ilícito, pois tanto o tributo propriamente dito e seus consectários (atualização monetária e juros), como as sanções pecuniárias (que decorrem de fato ilícito) são agrupados sob o título de obrigação principal. O caráter pecuniário da prestação, quer em relação ao tributo em sentido estrito, quer em relação à sanção, é o critério decisivo que estrema a obrigação principal da acessória. Segundo o art. 113 do CTN, o conceito de obrigação principal é, portanto, mais amplo do que o de tributo propriamente dito, pois tributo não se confunde com sanção de ato ilícito. (BALEEIRO, 2018 p. 1548)

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o legislador, ao editar o citado dispositivo, cometeu desatinos lógico-jurídicos, que agrediram a postulados de extraordinária relevância para a Teoria Geral do Direito. Para o autor, caso seja admitida a equiparação do vínculo sancionador com o laço obrigacional, perde-se a diferença substancial que existe entre o lícito e o ilícito, caindo por terra a compreensão do fenômeno normativo. No entanto, nas suas palavras:

Para que não se percam as palavras da lei, de tudo o que está escrito havemos de concluir que, descumprido o dever formal, desaparece a relação que o instituíra, surgindo, em seu lugar, um vínculo sancionatório, portador de uma penalidade pecuniária que onerará o patrimônio do infrator. A multa, por uma série de razões que consultam os interesses da Administração, é cobrada por intermédio dos mesmos recursos administrativos e com o emprego de idênticos instrumentos processuais aos utilizados na cobrança dos tributos. Há indiscutíveis motivos de ordem prática que aproximam a exigência das duas pretensões. Daí, entretanto, para que se force a identificação ao estrutural do liame jurídico do dever com o da penalidade, entremeia um obstáculo de lógica jurídica que não pode ser transposto. (CARVALHO, 2019 p. 381 e 382)

Assim, percebe-se que para os referidos autores, a intenção do legislador foi estabelecer que apenas a obrigação de pagar a multa tributária é tratada pelo CTN como obrigação tributária principal, o que não significa que multa seja tributo, mas que a cobrança de ambos se submete ao mesmo regime jurídico, utilizando-se das

diversas vantagens legais inerentes a tal regime. Em outras palavras, multa tributária não é tributo, mas a obrigação de pagá-la tem natureza tributária.

A RFB, para fundamentar seu entendimento de que o “interesse comum” pode decorrer do cometimento de atos ilícitos tributários, cita no texto do Parecer o princípio da capacidade contributiva contido no § 1º do art. 145 da Constituição. Na sua interpretação, nos casos de ilícitos, esse princípio deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: i) aspecto substantivo, no qual a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre segundo a capacidade econômica; e ii) aspecto adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Portanto, com base no aspecto adjetivo do citado princípio, “não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilize quem tente ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais” (BRASIL, Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4, 2018, p. 8).

Para a RFB, na hipótese em que a pessoa “esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam”, estará configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta. (RFB, 2018 p. 7)

Desse modo, caso ocorra atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária. Esse é o entendimento do CARF no Acórdão 9101-002.955²⁵ e também da 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1, 8ª Turma, Agravo de Instrumento 0066094-03.2016.4.01.0000/MG, julgado em 17/10/2017).²⁶

²⁵ O "interesse comum" na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal não se limita às pessoas que correalizam o fato gerador. Existe interesse comum se o contribuinte e uma terceira pessoa tramam a evasão do pagamento dos tributos devidos pelo contribuinte ao Fisco, não havendo dúvida de que, nesta situação o terceiro possui junto ao contribuinte um "interesse comum" (evasão fiscal) e que tal interesse é qualificado (Acórdão 9101-002.955). (CARF, 2017)

²⁶ “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO. PREVISÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NORMA ESPECIAL QUE PREVALECE SOBRE A NORMA GERAL. 1. O Código Tributário Nacional, no art. 121, determina que, além do contribuinte, o responsável cuja obrigação decorra de disposição de lei é sujeito passivo da obrigação tributária. 2. O art. 124, também do CTN, prevê a solidariedade entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Nos termos do citado Parecer, a existência de vínculo do responsável com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou é norma geral aplicável à responsabilidade tributária, O Parecerista cita Ferragut, que dispõe sobre o assunto da seguinte maneira:

O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não-confisco. (FERRAGUT, 2013 p. 38)

Ferragut fundamenta esse entendimento no art. 128 do CTN, que impõe a necessidade de vinculação indireta ao fato gerador da respectiva obrigação. A autora também amplia o conteúdo do citado artigo, com base nas disposições expressas dos artigos da Seção II do Capítulo V do CTN. Estas disposições, segundo a autora, reforçam a citada interpretação na medida em que preveem regras de responsabilidade na quais o sujeito passivo mantém relação apenas com o realizador do fato tributário. Sua conclusão decorre também do seguinte fundamento: em qualquer dessas situações é possível estabelecer mecanismos que permitam a repercussão jurídica do tributo, respeitando-se os limites constitucionais da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do direito de propriedade.

Para Darzé, o emprego da locução “sem prejuízo do disposto neste capítulo”, autoriza o legislador a definir outros responsáveis tributários, sem a necessidade de vínculo indireto com o fato tributário:

[...] a referida cláusula excepcionadora não apenas assegura a harmonia entre o preceito geral contido no artigo 128 e as normas específicas sobre responsabilidade relacionadas na Seção II do CTN. Vai além. Autoriza o legislador complementar a definir outros responsáveis tributários, sem que se lhe aplique o requisito apostado no artigo 128, qual seja, a necessidade de vínculo indireto com o fato tributário. Nessas hipóteses, é suficiente que mantenha relação com o sujeito que o realizou, por exemplo. (DARZÉ, 2009 p. 90)

3. A norma especial - que atribui a responsabilidade da obrigação tributária a outro que não o próprio contribuinte - afasta a aplicação da norma geral - o Código de Processo Civil - no ponto em que esta exige a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica para o exame da possibilidade de redirecionamento da obrigação. (nosso grifo)

4. Agravo de instrumento a que se dá provimento.” (TRF1, 8ª Turma, Agravo de Instrumento 0066094-03.2016.4.01.0000/MG, julgado em 17/10/2017).”

De modo diferente da doutrina citada, a RFB entende que, diante do cometimento de ilícito, o responsável deve ter vínculo não apenas com a pessoa do contribuinte ou do responsável, mas também com o ilícito:

[...] a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo. (RFB, 2018 p. 8 e 9).

De fato, como visto no tópico anterior, o vínculo (direto) do responsável com o fato gerador está sempre presente nas situações de ilícitos. Quanto ao vínculo do responsável com a pessoa do contribuinte ou do responsável, ele estará configurado quando houver comprovação que estes atuaram de comum acordo na prática da infração tributária.²⁷

Para melhor compreensão, vejamos outro trecho do Parecer:

[...] não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário, uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários. (RFB, 2018 p. 13)

O que se percebe, portanto, é que o vínculo a que se refere o texto, é aquele existente, e necessariamente comprovado, entre os sujeitos passivos solidários que em conjunto praticaram o ato ilícito, ou seja, nos exatos termos do Parecer, é a ocorrência do ato ilícito que necessariamente implica a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

Com base nesse entendimento e nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, além da prática conjunta do fato gerador tributário, poderá ser atribuída responsabilidade solidária mediante a prática de ilícitos nas situações que englobem

²⁷À luz do que preceitua a regra antes referida, significa dizer que, para se caracterizar a solidariedade – que a doutrina denomina solidariedade de fato –, é necessário que exista interesse comum na situação jurídica constitutiva do fato gerador da obrigação, isto é, uma atitude voltada ao atendimento de uma necessidade (econômica, moral, social, etc.), em que as pessoas interessadas são vinculadas por circunstâncias externas formadoras de solidariedade (consciência de grupo), conforme acentua Marcos Vinícius Neder (artigo “Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito”, publicado no livro Responsabilidade Tributária, Dialética, 2007, p. 21). Caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. (Acórdão n.º 3301-006.349) (CARF, 2019)

abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; e abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

5. CONCLUSÃO

Conforme visto no decorrer deste trabalho, a regra estabelecida no art. 124 do CTN é considerada, pela maioria da doutrina e pela RFB, como norma autônoma capaz de atribuir responsabilidade solidária nos casos que especifica. Todavia, é possível encontrar na jurisprudência decisões em sentido contrário, afirmando que a citada norma apenas estabelece vínculo de solidariedade entre devedores da mesma obrigação, caracterizado pela ausência de benefício de ordem na execução de seus patrimônios.

Quanto à expressão “interesse comum”, utilizada pelo legislador no inciso I do referido artigo, é dominante o entendimento de que se trata de interesse jurídico e não de interesse econômico. Para alguns doutrinadores, esse interesse jurídico surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo. Para outros, para caracterizar o interesse comum basta a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação. O interesse econômico pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade.

Fato também é que não há consenso quanto ao alcance do enunciado “na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”. Para alguns, ao associar o interesse comum ao referido enunciado, o legislador restringiu o alcance da norma apenas a fatos lícitos, pois o fato gerador, como antecedente da regra-matriz de incidência tributária, deve estar sempre previsto em lei. Para essa corrente, a imputação de responsabilidade solidária pela prática de ilícitos tributários poderá ocorrer desde que fundamentada no inciso II do art. 124, ou seja, desde que expressamente prevista em lei.

Certamente, toda obrigação deve estar prevista em lei. Esse entendimento é decorrente do princípio da estrita legalidade tributária que assegura o exercício da ampla defesa, do contraditório e, em especial, confere segurança jurídica. No entanto, para a RFB o inciso I do art. 124 é norma suficiente para atribuir responsabilidade solidária, tanto a quem atua de forma direta, realizando com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como a pessoa que de modo ativo

esteja relacionada ao ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam.

Nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, não se pode cogitar que o Fisco, ao identificar a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilize quem tente ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

De fato, esse é o entendimento que melhor atende ao princípio da equidade, visto que não é justo que algumas pessoas respondam solidariamente por atos lícitos com base no interesse comum, enquanto outras se utilizam de métodos ilícitos e dissimulados para escapar da tributação ou se esquivar das consequências das regras de reponsabilidade tributária. Além disso, o instituto da solidariedade, em função da ausência de benefício de ordem e em favor do Fisco, assegura os interesses arrecadatários do Estado e aumenta as garantias do crédito tributário.

É certo que a Constituição, ao garantir o direito de propriedade, da livre iniciativa e da liberdade contratual, confere permissão ao particular para ordenar seus negócios do modo que melhor lhes aprouver. É para atender a esses princípios que existe a regra da separação patrimonial, segundo a qual cada pessoa é um centro individualizado de bens, direitos e obrigações, de forma que não há que se confundir débitos e créditos de uma pessoa jurídica com os das pessoas físicas que integram seu quadro societário. Em se tratando de cobrança de créditos tributários, a regra também é de observância obrigatória. (STJ, 2019)²⁸

²⁸ TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, PARA COMPELIR TERCEIROS A RESPONDER POR DÍVIDA FISCAL DA EXECUTADA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA PESSOA JURÍDICA DIVERSA DO DEVEDOR, FORA DAS HIPÓTESES LEGAIS. O ACÓRDÃO RECORRIDO ESTÁ RESPALDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ DE QUE A EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA A SOLIDARIEDADE PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN. 2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprouvesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não

Todavia, abre-se uma brecha para casos de ilícitos como os de "lavagem" de empresas podres por meio da venda fraudulenta de suas filiais a pessoas físicas ou jurídicas de fato ligadas aos sócios da empresa problemática ou, até mesmo, de alienação ao próprio sócio da empresa inadimplente, em face da separação patrimonial existente entre as pessoas jurídicas e as pessoas físicas que integram o quadro societário.

São frequentes as situações em que o Fisco não obtém sucesso ao tentar cobrar tributos devidos por uma pessoa jurídica, em razão de esta não possuir patrimônio ou renda suficientes para a extinção do crédito tributário. Em alguns casos, contudo, a Fisco percebe que os sócios da devedora teriam condições de pessoalmente quitar o débito.

No entanto, somente nos poucos casos expressamente previstos no CTN é possível a responsabilização do sócio por débitos da pessoa jurídica cujo quadro societário ele integra. Ocorre que, esses poucos casos são de difícil comprovação. É necessário provar que o dirigente agiu de forma dissimulada, desviando dos fins estabelecidos nos atos constitutivos da empresa para mascarar a realização do fato tributário ou transferindo parcela de seus bens de modo a ficarem sem patrimônio suficiente para pagar suas dívidas.

Ademais, com base na percepção de grande parte da doutrina, a solução das divergências quanto à possibilidade de atribuição de responsabilidade ao terceiro que praticou atos ilícitos em conjunto com o contribuinte, com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN, depende de previsão de normativa.

Outro modo costumeiro de preencher as frequentes lacunas na legislação nacional são as decisões definitivas do judiciário. No entanto, sabe-se que o número de processos pendentes de análise dos tribunais é extenso e que muitos deles, por versarem sobre interesses essenciais, tem prioridade nas ações de tutela do Estado.

Como podemos perceber a responsabilidade solidária decorrente de interesse comum é tema que gera controvérsias tanto na doutrina como no judiciário. É norma dependente de previsão normativa ou de manifestação do judiciário capazes de preencher as lacunas deixadas pelo legislador. Ademais, em função das diferentes interpretações aplicadas ao dispositivo, não fica assegurado ao contribuinte o atendimento pela Administração Pública dos princípios a que se referem o art. 2º da

dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança. (AgInt no AREsp 1035029 / SP) (STJ, 2019)

Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, em especial, os princípios da segurança jurídica, do interesse público e da eficiência.

6. REFERÊNCIAS

BALEEIRO A. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 21. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi [Livro]. - Rio de Janeiro : Forense, 2006.

BALEEIRO Aliomar Direito tributário brasileiro / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed., rev. atual. e ampl. [Livro]. - Rio de Janeiro : Forense, 2018.

BRASIL Constituição da República Federativa do Brasil [Artigo]. - 5 de outubro de 1988.

BRASIL Lei nº 5.172 [Artigo] // Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. - Brasília : [s.n.], 25 de Outubro de 1966.

BRASIL Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 [Online] // Planalto. - 24 de julho de 1991. - http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm.

CARF Acórdão nº 1401003.003. Relator: Daniel Ribeiro Silva [Online] // CARF. - 21 de nov de 2018.

CARF Acórdão nº 1402-002.679. Relator Leonardo de Andrade Couto [Online] // CARF. - 25 de jul de 2017.

CARF Acórdão nº 3301-006.349. Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira [Online] // CARF. - 17 de jun de 2019.

CARF Acórdão nº 3301006.376. Relator Valcir Gassen [Online] // CARF. - 18 de jun de 2019.

CARF Acórdão nº 9101-002.955. Relator Rafael Vidal de Araújo [Online] // CARF. - 3 de jul de 2017.

CARF Acórdão: 1201-001.761. Relator Luis Henrique Marotti Toselli [Online] // CARF. - 20 de jun de 2017.

CARF Acórdão: 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli [Online] // CARF. - 26 de mar de 2018. - <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

CARVALHO Paulo de Barros Curso de direito tributário, 30 ed. [Livro]. - São Paulo : Saraiva, 2019.

DARZÉ Andréa Medrado Responsabilidade tributária Solidariedade e Subsidiariedade [Relatório] / Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. - São Paulo : Noezes, 2009.

FERRAGUT Maria Rita Responsabilidade Tributária de Grupo Econômico, Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018 e a jurisprudência do STJ [Online] // FGV Direito SP. - 20 de mar de 2019. -

https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/fgv_parecer_cosit_4-18_fmasc_a_354080v1.pdf.

FERRAGUT Maria Rita Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002 [Livro]. - São Paulo : Noeses, 2013.

LEAL Hugo Barreto Sodré Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial [Livro]. - São Paulo : Quartier Latin, 2008.

MACHADO Hugo de Brito Comentários ao Código Tributário Nacional [Livro]. - São Paulo : Atlas, 2006. - Vol. II.

NEDER Marcos Vinícius e FARRAGUT Maria Rita Solidariedade de Direito e de Fato - Reflexões acerca de seu Conceito in, Responsabilidade Tributária [Livro]. - São Paulo : Dialética, 2007.

NEDER, Marcos Vinícius Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário. [Relatório] / Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. - São Paulo : [s.n.], 2008.

PGFN Parecer PGFN/CAT/Nº64 [Online]. - 16 de jan de 20 18.

RFB Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4 [Artigo] // Normas gerais de direito tributário. - 10 de dezembro de 2018.

SOUZA Rubens Gomes de Compêndio da legislação tributária [Livro]. - São Paulo : Resenha tributária, 1975.

STF Recurso Extraordinário. RE 562276 / PR. Relator(a): Min. Ellen Gracie. DJ 03/11/2010 [Online] // STF. - 03 de novembro de 2010. - <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2555009>.

STJ Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. AgInt no AREsp 1035029 / SP. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 30/05/2019 [Online] // JusBrasil. - 30 de maio de 2019. - https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1035029&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true.

STJ Agravo Interno no Recurso Especial. AgInt no REsp 1540683 / PE. Relator Ministra Assusete Magalhães. DJ 21/03/2019 [Online] // JusBrasil. - 21 de março de 2019. - https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1540683&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true.

STJ Agravo Interno no Recurso Especial. AgInt no REsp 1686916 / SP. Relator Ministro Gurgel de Faria. DJ 25/04/2019 [Online] // JusBrasil. - 25 de abril de 2019. - https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1686916&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true.

STJ Agravo Interno no Recurso Especial. AgInt no REsp 1686916 / SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. [Online] // JusBrasil. - 25 de abr de 2019.

STJ Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial. AgRg no AREsp 89618 / PE. Relator Ministro Gurgel de Faria. DJ 23/06/2016 [Online] // JusBrasil. - 23 de junho de 2016. - <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>.

STJ Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial: AgRg nos EDcl no REsp 1177895 / RS. Relator Ministro Luiz fux. DJ 05/08/2010 [Online] // JusBrasil. - 05 de 08 de 2010. - <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>.

STJ Embargos de Declaração no Recurso Especial. EDcl no REsp 1732057 / SP. Relator Ministro Herman Benjamin. DJ 26/03/2019 [Online] // JusBrasil. - 26 de março de 2019. - <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>.

STJ Embargos de Divergência em Resp: EREsp 446.955 - SC. Relator Ministro Luiz Fux. DJ: 01/12/2005 [Online] // STJ. - 19 de maio de 2008. - <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisoes/doc.jsp>.

STJ RECURSO ESPECIAL. REsp 1104064 / RS. Relator Ministro LUIZ FUX. DJ 02/12/2010 [Online] // JusBrasil. - 02 de dezembro de 2010. - <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>.

STJ RECURSO ESPECIAL. REsp 859616 / RS. Ministro LUIZ FUX. DJ 18/09/2007 [Online] // JusBrasil. - 18 de setembro de 2007. - <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>.