

SORAYA MARINA BARCELOS

**OS LIMITES DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA
PREVISTA NO ART. 124 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL E O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA
EMPRESA**

NOVA LIMA

2011

SORAYA MARINA BARCELOS

**OS LIMITES DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA
PREVISTA NO ART. 124 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL E O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA
EMPRESA**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito, *Stricto Sensu*, da Faculdade de Direito Milton Campos, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Elcio Fonseca Reis

NOVA LIMA

2011

SORAYA MARINA BARCELOS

**OS LIMITES DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA
PREVISTA NO ART. 124 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL E O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA
EMPRESA**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Direito, e aprovada em sua forma final, pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito Milton Campos, área de Direito Empresarial, linha de pesquisa *A empresa na contemporaneidade – a preservação da empresa e o poder de tributar.*

Banca Examinadora:

Presidente: Prof. Dr. Elcio Fonseca Reis (orientador)

Membro: Prof. Dr.

Membro: Prof. Dr.

Coordenador do Curso: Prof. Dr. Carlos Alberto Rohrmann

Nova Lima, 20 de outubro de 2011.

Dedico este trabalho à minha mãe, Isa Maria Barcelos, que me ensinou a importância do estudo; e ao meu pai, Sebastião Eustáquio Barcelos, que me ensinou o valor da perseverança.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador Elcio Fonseca Reis pelo apoio na realização deste trabalho.

Agradeço também a Fabrício Lopes Rabelo, que me incentiva e auxilia em todos os meus projetos.

RESUMO

O presente trabalho destina-se ao exame do instituto da solidariedade no Direito Tributário, previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Diante da constatação de controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais relevantes envolvendo o citado artigo, notadamente em razão da existência de interpretações que ampliam indevidamente o alcance da solidariedade tributária, buscou-se realizar uma análise do dispositivo legal de forma sistemática em relação às demais normas do ordenamento jurídico, traçando os limites da extensão e da criação da obrigação solidária, evitando-se o conflito com o princípio da preservação da empresa.

Palavras-chave: Solidariedade; art. 124 do CTN; princípio da preservação da empresa.

ABSTRACT

This paper intends to examine the institution of Tributary Law solidarity, foreseen under the article 124 of the National Tributary Code. Facing the finding of doctrinal controversies and relevant jurisprudence involving the quoted article, notoriously due to the existence of interpretations that extends unduly the scope of tributary solidarity, sought to realize an systematic analysis of the legal device against others legal ordination standards, setting boundaries extension and the creation of the solidary obligation, avoiding conflict with the principle of company preservation.

Keywords: Solidarity; art. 124 of CTN; principle of company preservation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 - A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
CAPÍTULO 2 - SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA – O CONTRIBUINTE E O RESPONSÁVEL	19
CAPÍTULO 3 - O INSTITUTO DA SOLIDARIEDADE	24
3.1 - O Instituto da Solidariedade no Código Civil	24
3.1.1 – - Solidariedade Passiva	25
3.1.2 - Distinção entre Solidariedade e Subsidiariedade: o benefício de ordem	29
3.2 - Solidariedade Tributária Passiva	31
3.2.1 – Efeitos da Solidariedade Tributária	34
3.2.2 - Direito de Regresso Derivado da Solidariedade	35
CAPÍTULO 4 - CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS DE SUJEIÇÃO PASSIVA	38
4.1 - Classificação de Rubens Gomes de Sousa	38
4.2 - A Classificação de Sacha Calmon	40
4.3 - Classificação de Alfredo Augusto Becker	41
4.4 - Classificação de Maria Rita Ferragut	42
4.5 - A Classificação do Código Tributário Nacional	42
CAPÍTULO 5 – MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	45
5.1 - Responsabilidade por Substituição	45
5.2 - O Dever de Reter Tributo Alheio – Responsabilidade Tributária Peculiar	46
5.3 - Responsabilidade por Sucessão	47
5.4 - Responsabilidade de Terceiros	48
5.5 - Responsabilidade por Infrações	49
CAPÍTULO 6 - A SOLIDARIEDADE NÃO É UM TIPO AUTÔNOMO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	53
CAPÍTULO 7 - CAUSAS DA RESPONSABILIDADE E DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA	56
CAPÍTULO 8 - O ART. 124, I DO CTN	58
8.1 - A Solidariedade e o Interesse Comum	58
8.2 - Interesse Jurídico	63
8.3 - Os Sócios Administradores de Pessoas Jurídicas e o Interesse Comum	66
8.4 - A Solidariedade e os Grupos Econômicos	69
8.5 - Parceiros Negociais e o Interesse Comum	77
8.6 – O Sócio de Fato e o Interesse Comum	80
CAPÍTULO 9- O ART. 124, II DO CTN – SOLIDARIEDADE EXPRESSAMENTE DESIGNADA POR LEI	85
9.1 - Limites para a Definição Legal da Responsabilidade e da Solidariedade	86
9.2 – Exemplos de Solidariedade Legal	94

9.3 - Responsabilidade Tributária e Solidariedade por Cometimento de ato Ilícito	99
CAPÍTULO 10 - INEXISTÊNCIA DE SOLIDARIEDADE NO ART. 134 DO CTN ..	103
CAPÍTULO 11 – ART. 135: HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA, SUBSIDIÁRIA OU EXCLUSIVA DE TERCEIROS?	107
11.1 - Art. 135 e a Responsabilidade Solidária de Terceiros	112
11.2 - Art. 135 e a Responsabilidade Exclusiva de Terceiros	113
11.3 - Art. 135 e a Responsabilidade Subsidiária de Terceiros	117
11.4 - O Grau de Responsabilidade do art. 135 do CTN – Inexistência de solidariedade	119
CAPÍTULO 12 - A EXIGÊNCIA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE OBRIGAÇÕES SOLIDÁRIAS	127
CAPÍTULO 13 - OS PRINCÍPIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO E A PRESERVAÇÃO DA EMPRESA	130
CAPÍTULO 14 - O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA	134
CAPÍTULO 15 - A PERSONALIDADE JURÍDICA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA	137
CAPÍTULO 16 - TRANSBORDAMENTO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA	142
CONCLUSÃO	145
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	148

INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva fornecer subsídios para que se possa interpretar adequadamente o art. 124 do Código Tributário Nacional, que trata da solidariedade na obrigação tributária.

A motivação para este estudo resulta da constatação de que a falta de clareza do artigo 124 do CTN tem permitido interpretações inadequadas e excessivamente amplas deste dispositivo legal, tanto pela Fazenda Pública quanto pelo próprio Judiciário, as quais contrariam o princípio da preservação da empresa.

O conceito de solidariedade advém do Direito Civil, segundo o qual há solidariedade quando em uma relação jurídica obrigacional há mais de um credor ou mais de um devedor, cada qual detentor de todo o direito ou obrigado à totalidade da dívida.

No Direito Tributário há expressa disposição legal de que a solidariedade não pode ser presumida nem pode decorrer da vontade das partes, mas sempre advém da norma legal. Como as disposições relativas à solidariedade referem-se a situações extraordinárias, é necessário que sejam interpretadas com cautela, para que seus limites não sejam violados, sob pena de indevida ampliação de seu alcance.

Há dois tipos de solidariedade passiva previstos no art. 124 do CTN. O inciso I trata da solidariedade que abarca pessoas que possuem interesse comum no fato gerador da obrigação tributária principal, já o inciso II trata da solidariedade legal, estabelecida caso a caso por lei.

O instituto da solidariedade foi criado no direito tributário para favorecer o Estado na satisfação de seu crédito, propiciando à Fazenda a escolha do devedor em relação ao qual seja mais simples, prático, eficaz e também possível exigir a integralidade da dívida, notadamente em razão da ausência de benefício de ordem na excussão do débito, própria do instituto da solidariedade.

Como dito, de acordo com o inciso I do art. 124 do CTN, solidariedade entre os devedores é definida pelo interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário. Assim, haverá obrigação solidária entre aqueles que possuem este interesse comum mesmo que a lei específica do tributo seja omissa, pois se trata de uma norma geral.

Ocorre que o conceito de “interesse comum” não foi definido pela lei, sendo expressão vaga, imprecisa, questionável e abstrata. Não é adequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Portanto, é imprescindível que seu significado seja investigado.

A Fazenda Pública sustenta o entendimento que o interesse comum apto a autorizar a imputação de solidariedade seria o interesse econômico. Defende que o sócio administrador deveria ser obrigado solidário juntamente com a sociedade porque teria interesse econômico na renda desta; que os parceiros negociais da sociedade deveriam ser coobrigados solidários porque se beneficiam dos resultados financeiros decorrentes do fato gerador tributário; e que as sociedades que constituem um grupo econômico são todas obrigadas solidariamente porque seriam interessadas no resultado financeiro ocasionado pelos fatos geradores praticados individualmente por cada uma delas.

Ainda, pesquisando o entendimento jurisprudencial, verifica-se que há abundantes julgados que interpretam o art. 124, I, do CTN no sentido de considerar que qualquer interesse econômico de terceiros na realização do fato gerador poderia desencadear a responsabilidade solidária.

Não obstante, há de se demonstrar que a interpretação mais adequada do art. 124, I para fins de existência de solidariedade tributária é aquela que considera que o interesse comum não é o interesse econômico (efetivação do negócio), e sim que se trata de um interesse jurídico.

O art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional preceitua que são solidariamente obrigadas ao pagamento de tributos aqueles que forem expressamente indicados na legislação, ainda que não demonstrem capacidade contributiva. Desta forma, surge o questionamento sobre os limites do legislador para escolher os sujeitos aos quais se imputará a obrigação solidária.

Inicialmente, a impressão que se tem pela leitura do dispositivo de forma isolada é que a lei pode indicar qualquer pessoa para pagar o tributo de forma solidária. Contudo, será demonstrado neste trabalho que esta interpretação mostra-se incoerente. Faz-se necessário considerar todo o sistema tributário para alcançar o sentido exato da norma, notadamente a Constituição Federal.

Isto porque o legislador não pode atribuir a qualquer pessoa a condição de devedor solidário. Essa escolha está limitada ao nexos com a situação fática contida na outorga de competência constitucional. Ou seja, não se pode compelir a pagar tributo uma pessoa que não tenha ao menos participado indiretamente da realização de um fato tributário, sob pena de contrariar a disposição constitucional acerca das competências tributárias. Portanto, o legislador está impedido de transformar em devedor solidário pessoa que não tenha qualquer vinculação com o fato típico.

Além disso, quando a imputação de responsabilidade solidária pela lei não for motivada pela prática de ato ilícito cometido pelo sujeito passivo, esta ficará restrita a hipóteses nas quais o responsável solidário possa se ressarcir perante o contribuinte, para que não haja ferimento ao princípio da capacidade contributiva.

Enfim, há divergências doutrinárias e jurisprudenciais relevantes quanto à interpretação, sentido e alcance do artigo 124 do Código Tributário Nacional, o que tem conduzido ao transbordamento da responsabilidade tributária para terceiros.

A indiscriminada responsabilização tributária solidária sobre terceiros, em inobservância à melhor interpretação legal, é capaz de prejudicar a criação e desenvolvimento das sociedades empresárias. Afinal, sempre que a imputação de responsabilidade e solidariedade ultrapassa os limites legais, as sociedades, sócios, administradores são penalizados pela exigência tributária indevida, o que causa desestímulo ao desenvolvimento econômico pelo excesso de riscos na atividade empresarial.

O princípio da preservação das empresas é um valor defendido pelo Direito na medida em que esta é motriz da economia moderna, como fonte de empregos, de trabalho, de tributos e fornecimento de serviços e produtos. Ademais, a existência de um grande número de empresas fomenta o sistema da livre concorrência, que torna o sistema capitalista mais equilibrado.

De fato, a empresa é uma unidade econômica que interage no mercado em relações jurídicas com favoráveis repercussões sociais. Ou seja, a empresa deve ser preservada em prol da sociedade e da economia.

Assim, para se alcançar o objetivo de investigar a interpretação coerente e adequada do artigo 124 do CTN com o fim de conservar o princípio da preservação da empresa, pretende-se, de início, definir as características da obrigação tributária e da sujeição passiva tributária, examinando também o instituto da solidariedade.

Em seguida, acertados estes conceitos, serão explicitadas as modalidades de responsabilidade tributária, para se constatar que a solidariedade não é um tipo autônomo de responsabilidade, passando-se a examinar as suas causas.

Adentrando ao cerne da questão, proceder-se-á ao exame pormenorizado do artigo 124, I do CTN, identificando o significado da expressão “interesse comum” e a inexistência deste tipo de interesse em relação aos sócios administradores, aos grupos econômicos, parceiros negociais e sócios de fato, de forma que estes não podem ser considerados obrigados solidários em relação às sociedades pelo crédito tributário decorrente do fato gerador praticado por elas sob a alegação de possuírem interesse comum.

Examinando o artigo 124, II do CTN, irão traçar-se os limites para a concepção legal da responsabilidade e da solidariedade, citando-se exemplos em que ocorrem.

Posteriormente, os artigos 134 e 135 do CTN serão analisados para se constatar se tratam ou não de solidariedade tributária, e também quais os pressupostos da exigência dos créditos tributários oriundos de obrigações solidárias. Por fim, será estudado o princípio da preservação da empresa e a consequência do transbordamento da responsabilidade solidária no que se refere à violação a este princípio.

1 - A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é a relação jurídica existente entre o particular e o Estado, em que o Estado tem o direito de exigir e o particular tem o dever de efetuar o pagamento de tributos ou ainda de realizar ou omitir determinada conduta no interesse da fiscalização e arrecadação tributária.

Hugo de Brito Machado conceitua obrigação tributária nos seguintes termos:

Diríamos que ela é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não tolerar ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos Tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito (MACHADO 2007, p. 150).

A obrigação tributária deflui da ocorrência fática de uma previsão contida na legislação. Em outras palavras, a lei descreve um fato e lhe atribui a consequência de criar uma relação jurídica entre o Estado e o particular. Ocorrendo tal fato, denominado de “fato gerador”, nasce o dever de efetuar a contraprestação determinada na norma, a ser cumprida pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido, relação jurídica é o vínculo constituído pelo Direito entre dois sujeitos acerca de um determinado objeto, que, no caso, trata-se da obrigação tributária.

A obrigação tributária está caracterizada no artigo 113 do Código Tributário Nacional, e se subdivide em obrigação principal e obrigação acessória.

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

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

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

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

Conforme descrito na legislação, se a obrigação tributária consistir no pagamento de dinheiro, será denominada de obrigação principal, que surge com a ocorrência de um fato gerador. Isto significa que se o fato descrito na lei, que é dotado dos elementos necessários a sua identificação, venha a efetivamente ocorrer na realidade, a obrigação será instaurada.

Lado outro, além das obrigações de efetuar o pagamento em dinheiro, a lei poderá determinar obrigações de fazer ou não fazer, o que implicará em uma obrigação acessória. A

obrigação acessória destina-se a possibilitar o Poder Público de controlar o cumprimento das obrigações principais. Como exemplos de obrigações acessórias, é possível citar a emissão de notas fiscais, a apresentação de declaração de rendimento e o dever de escrituração em livros contábeis. Caso a obrigação acessória não seja observada, será convertida em obrigação principal de adimplir uma penalidade pecuniária.

Enquanto a obrigação principal decorre da efetiva ocorrência fato gerador, a obrigação acessória decorre unicamente da prescrição legal. Apesar do artigo 115 do Código Tributário Nacional¹ mencionar a existência de um fato gerador da obrigação acessória, é certo que não existe um fato gerador neste caso na exata acepção da palavra, porque não existe a previsão de uma situação hipotética que, uma vez confirmada a sua efetiva existência factual, irá gerar a obrigação acessória. As normas impositivas de obrigações acessórias apenas prescrevem um dever, motivo pelo qual a doutrina o qualifica como instrumental.

A obrigação possui conteúdo econômico, e justamente por isto as ditas obrigações tributárias acessórias não seriam, a rigor, uma obrigação, mas um dever administrativo.

Em princípio, as normas privadas gerais sobre o direito obrigacional contidas no Código Civil aplicam-se à obrigação tributária, exceto no que diz respeito às peculiaridades deste tipo de obrigação, notadamente se a lei tributária tiver normas específicas sobre determinadas situações.

O nascimento, suspensão e extinção das obrigações tributárias possuem regime próprio, diferente do regime das obrigações gerais, porque estas obrigações decorrem somente de disposição legal.

As obrigações em geral podem decorrer da lei, seja pela prática de um ato lícito ou ilícito; ou podem decorrer da manifestação de vontade dos sujeitos que dela participam. A principal diferença entre as obrigações da esfera privada das obrigações tributárias é que estas últimas são apenas de natureza *ex lege*, ou seja, decorrem estritamente da lei, e não podem decorrer da vontade das partes.

É claro que a princípio, todas as obrigações decorrem da lei e devem ser cumpridas pelos obrigados. Contudo, o nascimento de algumas obrigações necessita, além da previsão legal de forma determinada ou não proibida, também da manifestação de vontade das partes para se aperfeiçoar. Nas obrigações civis contratuais, por exemplo, as partes contratantes precisam manifestar a vontade de contratar para que a obrigação decorrente do contrato seja criada. Por outro lado, em se tratando de obrigações tributárias, a vontade não é

¹ Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

um elemento a ser considerado, porque a existência da obrigação tributária dela prescinde. O sujeito passivo não necessita assentir, manifestar vontade para que nasça a obrigação tributária, ela independe tanto da vontade da Fazenda quanto da vontade do contribuinte ou do responsável. Nestes termos é a doutrina:

O nascimento da obrigação tributária independe de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isto, a obrigação tributária diz-se *ex lege* (AMARO, 2007, p. 246).

Uma das conseqüências da característica *ex lege* da obrigação tributária é que ela incide independentemente da capacidade jurídica do sujeito passivo quando este é pessoa natural, porque, sendo desvinculada da manifestação de vontade, ela irá se aplicar mesmo que o sujeito passivo não esteja juridicamente apto a manifestar vontade, como ocorre com o incapaz.

Quando se diz que a obrigação decorre da lei, é necessário que se faça uma explanação, visto que a obrigação tributária não decorre apenas da prescrição legal. É necessário que tenha ocorrido a prática do fato gerador descrito na lei para que possa nascer a obrigação tributária.

A obrigação tributária é uma situação jurídica de sujeição do sujeito passivo tributário, contribuinte ou responsável que corresponde ao direito potestativo da Fazenda Pública de efetuar o lançamento tributário (MACHADO, 2004, vol. 2, p. 291). Assim, após a realização do lançamento tributário, quando ocorre a determinação do valor do objeto da obrigação, ela passa a ser denominada como crédito tributário. Portanto, a obrigação tributária – entendida como sujeição ocorrida pela prática do fato gerador - decorre da expressa disposição de lei, e o crédito tributário decorre da prática do lançamento.

Somente após o lançamento a obrigação tributária torna-se exigível pelo sujeito ativo, figura esta que não existe nas obrigações civis.

Há hipóteses em que a legislação determina que o lançamento deve ser feito previamente pelo sujeito ativo, notificando-se o sujeito passivo para pagamento; e há também hipóteses em que a lei dispõe que o sujeito passivo deve efetuar o pagamento do tributo antes de ter sido feito o lançamento pelo sujeito ativo: se o pagamento estiver correto, o sujeito ativo procede ao lançamento sob a forma de homologação do pagamento, que em geral é tácita. Lado outro, caso haja omissão do pagamento, o sujeito ativo tem o dever de proceder

ao lançamento de ofício para exigir o tributo e os consectários da intempestividade do pagamento.

Nesta segunda hipótese em que o sujeito passivo deve efetuar o pagamento do tributo antes do lançamento ser feito pelo sujeito ativo, existe o entendimento de que a declaração tributária do sujeito passivo supre a necessidade do sujeito ativo efetuar o lançamento se porventura o pagamento do tributo for inferior ao montante declarado, podendo ser exigidos os débitos não pagos. Este entendimento é majoritário na jurisprudência:

(...) Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o contribuinte declarar o débito e não efetuar o pagamento no vencimento, a confissão desse débito equivale à constituição do crédito tributário, que pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa e cobrado, independentemente de qualquer procedimento por parte do fisco, não havendo que se falar em violação do art. 142 do CTN.”²

Contudo, apesar da jurisprudência dominante asseverar que a declaração do sujeito passivo supre a necessidade de lançamento, a interpretação do art. 142 do CTN não admite que se prescindia do lançamento, já que dispõe que a constituição do crédito tributário através do lançamento compete privativamente à autoridade administrativa, e que a atividade de lançamento é obrigatória.

Afinal, como foi dito, a obrigação tributária é *ex lege*, e por isto não pode o crédito tributário ser constituído somente por declaração do sujeito passivo sem que tenha havido a verificação da ocorrência do fato gerador e o acertamento do crédito tributário através do lançamento realizado pelo sujeito ativo. A declaração do sujeito passivo não tem valor como lançamento porque não estabelece a certeza jurídica e não torna a obrigação líquida e certa, não servindo para constituir o crédito tributário.

Coerente com a legislação, a doutrina sustenta que o lançamento é sempre necessário para tornar exigível o crédito tributário e não pode ser suprido pela declaração do sujeito passivo:

Se a Fazenda Pública aceita o valor declarado pelo contribuinte, que não antecipou o correspondente pagamento, deve notificá-lo da homologação, dando-lhe um prazo para pagamento. Da mesma forma que uma vez concluído o procedimento de lançamento de ofício deve ser notificado o contribuinte, também deve este ser notificado da homologação, que consubstancia o lançamento. Só com a notificação terá o contribuinte a certeza de que a apuração por ele feita foi aceita pela Fazenda (MACHADO, 2004, vol. 2, p. 193).

² STJ - AgRg no REsp 628.693/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/12/2009, DJe 04/02/2010.

(...) a atividade de lançamento é obrigatória, chegando à redundância o Código quando, no art. 142, parágrafo único, atesta que o lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória (...). Ou seja, é algo que a autoridade não pode deixar de praticar (...).

Porém, nem essa redundância evitou que a jurisprudência, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, enveredasse por um caminho totalmente avesso à sistemática do lançamento fixada no Código, nas situações em que o sujeito passivo cumpre obrigações acessórias de registrar os fatos sobre os quais o tributo incide, mas não efetua o pagamento antecipado a que se refere o art. 150 (AMARO, 2007, p. 369).

Como se verifica, apesar da jurisprudência determinar que a declaração do sujeito passivo supre a necessidade de lançamento, a adequada interpretação da lei denota que o lançamento tributário faz-se sempre necessário para que o crédito possa ser exigido do sujeito passivo.

Além disso, ao contrário de grande parte das obrigações civis, a obrigação tributária é sempre indisponível, o que significa que ocorrido o fato gerador derivado da hipótese de incidência tributária descrita na lei, a obrigação tributária deve ser cumprida, não podendo a autoridade fiscal deixar de exigí-la e nem o sujeito passivo deixar de adimpli-la.

2 - SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA – O CONTRIBUINTE E O RESPONSÁVEL

A norma jurídica que determina a imposição de tributos, denominada como regra-matriz de incidência tributária, descreve um fato típico tributário e determina a obrigação de um sujeito passivo a pagar uma prestação pecuniária compulsória decorrente de ato lícito a um sujeito ativo.

O sujeito ativo da relação jurídico tributária, nos termos do artigo 119 do Código Tributário Nacional, será “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.” Contudo, o Estado, como pessoa detentora da competência para legislar sobre relações jurídico-tributárias poderá transferir a sua capacidade de efetuar o lançamento e exigir o tributo para outros entes, sejam públicos ou privados, para figurar no pólo ativo da relação jurídica.

O sujeito passivo da relação tributária é a pessoa de quem é exigido o cumprimento da obrigação tributária. É aquele que deve constar do pólo passivo de uma relação jurídica necessária à exigência do cumprimento da obrigação.

A Constituição Federal reparte a competência tributária entre os entes federados. Apesar da Carta Magna estabelecer situações em que poderá ser instituída a tributação pela União, Estados e Municípios, ela não dispõe, exatamente, acerca de qual será o sujeito passivo que irá responder pelas obrigações tributárias. Não obstante, quando a Constituição estabelece os fatos tributáveis, ela traz indícios de quem deve figurar no pólo passivo, determinando no artigo 146, III, que a lei complementar disponha sobre quem deva ser o contribuinte dos impostos.

De fato, não há norma constitucional que indique quem é o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Este elemento da relação tributária é sempre definido por normas infraconstitucionais. Por exemplo: a Constituição não prevê se é o adquirente ou o alienante do imóvel que deve pagar o ITBI, prevê apenas o aspecto material da tributação – transmissão de bens imóveis - e a competência do município para instituir o tributo. Posteriormente, será a lei infraconstitucional que elegerá o sujeito passivo.

Quando o fato sobre o qual se sustenta a tributação é de ordem econômica, como a percepção de renda, o legislador ordinário deve apontar como contribuinte de direito a pessoa que realiza o fato econômico, porque a tributação está essencialmente ligada à capacidade contributiva. Já nos impostos indiretos, cujos fatos geradores são a circulação de bens e serviços, ou a industrialização de produtos, a capacidade contributiva a ser considerada na tributação é a do contribuinte de fato, através da imposição de alíquotas seletivas, mas o

contribuinte de direito continuará sendo aquele que praticou o fato econômico, como a sociedade que promoveu a circulação ou industrialização da mercadoria.

Não obstante, quando a situação tem natureza de ato jurídico, envolvendo mais de uma pessoa neste ato, o legislador poderá considerar como contribuinte qualquer uma das partes que tenha envolvimento na relação jurídica, porque estarão da mesma forma relacionadas no ato jurídico bilateral.

O aspecto material da tributação refere-se a um comportamento praticado por uma pessoa que pratica o fato passível de tributação, manifestador de riqueza, mas nem sempre é esta pessoa que deverá manter relação jurídica tributária com o Fisco.

O sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, que integra o pólo passivo da obrigação, pode coincidir ou não com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador da capacidade contributiva.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 333) conceitua o sujeito passivo da obrigação tributária como a pessoa “física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação”.

Maria Rita Ferragut conceitua sujeito passivo em termos semelhantes:

(...) pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do pólo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta (FERRAGUT, 2009, p. 29).

Deste conceito, Bernardo Ribeiro de Moraes (1999, p. 277) não discrepa:

Sujeito passivo da obrigação tributária, portanto, é o devedor da prestação. É a pessoa, física ou jurídica, que se acha adstrita a realizar a prestação tributária, satisfazendo, dessa forma, o interesse do titular do crédito (sujeito ativo). Podemos conceituar o sujeito passivo tributário como a pessoa, física ou jurídica, de direito público ou de direito privado, que tem o dever jurídico de efetuar a prestação tributária, isto é, no caso da obrigação tributária principal ‘é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. (MORAES, 1999, p. 277)

Portanto, sujeito passivo é aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, e não significando, obrigatoriamente, aquele que será onerado pela obrigação pecuniária fiscal.

No art. 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN, constam dois tipos de sujeitos passivos para relação jurídica tributária: o contribuinte e o responsável:

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.

O contribuinte é a pessoa que possui relação direta e pessoal com o fato jurídico eleito como hipótese de incidência tributária, ou seja, é aquele que praticou o fato gerador e que tem, a princípio, o dever de pagar o tributo ou cumprir as obrigações acessórias na qualidade de sujeito passivo da relação jurídico tributária.

Nas palavras de Luciano Amaro, o contribuinte é aquele que praticou o fato gerador do tributo:

É por isso que a figura do contribuinte (enquanto devedor de tributo) é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador. Assim, “auferir renda” conduz à pessoa que auferir renda; “prestar serviços” leva ao prestador dos serviços; “importar” bens evidencia a figura do importador, etc. Dado o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha “realizado” ou “praticado”. Essa pessoa, via de regra, é o contribuinte (AMARO, 2007, p. 299).

Não obstante, a lei poderá responsabilizar uma outra pessoa pela obrigação tributária ainda que esta não tenha realizado o fato gerador, nascendo então a figura do responsável tributário. O responsável é o sujeito passivo que, apesar de ser compelido a adimplir o tributo, possui uma relação apenas indireta com o fato gerador.

O responsável se diferencia do contribuinte por ser um sujeito qualquer que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário, o qual foi praticado por outrem. Assim ensina Hugo de Brito Machado:

É responsável a pessoa, natural ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento respectivo por disposição expressa da lei. Não é o devedor do tributo, mas tem a responsabilidade por seu pagamento, porque a lei assim estabeleceu (MACHADO, 2004, v. 2, p. 423).

Portanto, tanto o contribuinte quanto o responsável são sujeitos passivos da relação tributária, porque ambos têm o dever de pagar o tributo; a diferença entre eles é que o primeiro praticou o fato gerador, enquanto o segundo não o praticou, possuindo uma relação indireta com este fato.

Como bem asseverou Hugo de Brito Machado, o responsável não é o devedor do

tributo, e por isto, em razão de ser obrigado legalmente de efetivar o pagamento, este também poderá exigi-lo do contribuinte em determinadas circunstâncias que serão adiante explanadas.

O critério adotado pelo legislador para dividir a sujeição passiva em duas espécies foi a relação direta ou indireta do sujeito passivo com o fato gerador da obrigação tributária. Assim, se a relação for direta, trata-se do contribuinte; se for indireta, será o responsável.

Hugo de Brito Machado explica a distinção entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto da obrigação tributária:

(...) o Código Tributário Nacional albergou apenas duas espécies de sujeito passivo da obrigação tributária principal, a saber, o contribuinte e o responsável. E definiu: (a) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e (b) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (MACHADO, 2007, p. 437)

Em suma, contribuinte é a pessoa que praticou o fato jurídico tributário e que se encontra no pólo passivo da relação obrigacional. Em oposição, o responsável será uma pessoa que, embora não tenha realizado o fato jurídico tributário, mantém uma relação indireta com este fato e por isto a legislação pode lhe impingir o dever de arcar com a obrigação tributária.

A responsabilidade tributária difere bastante da responsabilidade civil, visto que esta surge, em regra, da prática de um ilícito que causa dano a terceiro. Já a responsabilidade tributária pode nascer da prática de um ato ilícito pelo agente, como ocorre nos casos previstos nos artigos 135 e 137 do Código Tributário Nacional; ou pode também decorrer da prática de fatos lícitos, como ocorre, por exemplo, na responsabilidade dos sucessores determinada pelo artigo 130 a 133 do CTN. Estes atos que geram responsabilidade não precisam ter vínculo direto com o fato gerador da obrigação tributária, porque o fato gerador é uma descrição hipotética no pressuposto normativo, enquanto que a obrigação surge como consequência do fato imponível, como subsunção do fato à norma.

Desta forma, ao contrário da responsabilidade civil, ainda que responsabilidade tributária possa decorrer da prática de ilícitos (art. 135 e 137 CTN), por diversas vezes existe independentemente deles (art. 128 a 133 CTN).

Enfim, os sujeitos passivos que devem satisfazer a obrigação tributária são classificados como contribuintes ou responsáveis, conforme tenham relação direta ou indireta com o fato gerador tributário, sendo que a imputação de responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceiro não depende da prática de um ato ilícito, podendo derivar de uma situação

lícita, ao contrário do que ocorre na responsabilidade civil, que pressupõe a ocorrência de um ilícito.

A obrigação tributária poderá imputada ao sujeito passivo de forma pessoal, subsidiária ou solidária. Será pessoal se competir exclusivamente ao terceiro adimplir a obrigação; a obrigação será subsidiária se um terceiro for responsável pelo pagamento da dívida somente se constatada a impossibilidade de pagamento do tributo pelo devedor originário. E, por fim, será solidária a obrigação se duas ou mais pessoas forem integralmente e conjuntamente responsáveis pelo pagamento integral do crédito tributário.

3 - O INSTITUTO DA SOLIDARIEDADE

3.1 - O Instituto da Solidariedade no Código Civil

O Direito Tributário é direito de superposição, pois se utiliza dos institutos e conceitos de outros ramos do direito. Desta forma, a solidariedade tributária advém do conceito inserido na norma civil, e por isto é necessário pesquisar os seus contornos traçados no Código Civil de 2002, o qual define o instituto de longa data cristalizado.

O instituto da solidariedade está definido no art. 264 do Código Civil, o qual preceitua que “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”.

Decompondo este conceito, as características essenciais da solidariedade se evidenciam. Em primeiro lugar, denota-se a existência de mais de um devedor ou mais de um credor, ou mesmo da existência conjunta de diversos devedores e diversos credores.

Em segundo lugar, todos os credores e todos os devedores vinculam-se conjuntamente a uma mesma prestação ou crédito. Não se tratam de prestações diversas para cada devedor ou créditos diferentes para cada credor, o objeto da obrigação é unitário.

Por fim, em terceiro lugar, verifica-se que cada um dos credores pode exigir todo o débito e que cada um dos devedores é responsável pelo débito total, sendo que o pagamento feito a um credor extingue o direito de todos os credores em relação aos devedores, e que o pagamento feito por um devedor extingue a obrigação dos demais em relação aos credores.

Nas obrigações comuns, em que não há vínculo de solidariedade entre os pólos obrigacionais, se não existe menção ao valor da prestação ou do direito de cada devedor ou credor, pressupõem-se que sejam iguais. Nas obrigações solidárias, ao contrário, a regra geral da divisibilidade do débito e do crédito em relação às partes não ocorre. A obrigação ou o direito não podem ser fracionados entre devedores ou credores, pois a prestação ou o crédito são únicos.

Essa unicidade da prestação decorre da natureza do vínculo da solidariedade, que não pode ser presumido, sendo determinada pela vontade das partes em assim se comprometerem ou, ainda, determinada pela prescrição da lei, como estipulado no artigo 265 do Código de Processo Civil: “A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes”. A solidariedade possui, portanto, um caráter de excepcionalidade.

A unicidade que existe na obrigação solidária significa que, mesmo se o objeto da prestação for divisível, como dinheiro, por exemplo, a prestação continua a ser única, porque

um credor não pode se recusar a receber a integralidade da prestação e nem cada devedor pode se escusar de pagá-la integralmente. Ademais, a unidade de prestação não permite que esta se realize por mais de uma vez.

O fracionamento do objeto da obrigação é inconciliável com a solidariedade. Por conseqüência, se cada devedor estiver obrigado a uma prestação autônoma ou a uma fração da dívida, e se cada credor tiver direito de exigir apenas uma parcela do débito, não se terá obrigação solidária.

3.1.1 - Solidariedade Passiva

A solidariedade pode ser classificada em ativa e passiva, podendo também ser mista. Esta classificação considera, respectivamente, se a solidariedade ocorre entre o pólo dos credores ou o pólo dos devedores, sendo que a solidariedade mista se configura quando há, simultaneamente, mais de um credor e mais de um devedor com vínculo de solidariedade.

A solidariedade ativa ocorre quando há mais dois ou mais credores unidos pelo vínculo da solidariedade e que por isto possuem a prerrogativa de exigir do devedor o cumprimento integral da prestação. O devedor, por sua vez, pode efetuar o pagamento a qualquer um dos credores. A solidariedade ativa não é objeto deste trabalho, visto que se pretende investigar o vínculo de solidariedade existente entre o pólo passivo da obrigação tributária, mesmo porque, em matéria tributária não existe a figura da solidariedade ativa.

A solidariedade passiva caracteriza-se, basicamente, pela existência de uma pluralidade de devedores, sendo que o credor é detentor da faculdade de exigir a prestação integral do devedor que escolher. O credor também pode exigir a dívida parcialmente de cada um, ou de todos eles conjuntamente. Não obstante, o devedor fica obstado de efetuar o pagamento de apenas parte do débito no caso do credor optar por lhe exigir a dívida de forma integral.

Mesmo que o devedor não possa efetuar o pagamento da dívida apenas no montante que lhe caiba proporcionalmente em relação ao credor, o vínculo da solidariedade passiva pode ser tomado de uma forma divisível da perspectiva dos devedores entre si. Em outras palavras, em relação ao credor, cada devedor é compelido a saldar toda a dívida; por outro lado, em relação aos demais devedores, cada um se obriga somente pela parcela que lhe cabe, em regra geral.

A solidariedade passiva pode se constituir pela existência de um fato do qual todos os devedores participam diretamente, por terem um interesse comum no objeto que gera

a obrigação: trata-se da solidariedade paritária. O fato que gerou a obrigação diz respeito a todos os devedores. Exemplificando, tem-se que a solidariedade paritária é aquela que pode ser visualizada na relação clássica em que todos os devedores adquirem um bem conjuntamente e por isto todos eles se obrigam solidariamente ao seu pagamento. Na solidariedade paritária, se um devedor paga o montante integral da dívida, ele poderá exigir dos demais o valor que pagou, na proporção da cota de cada um deles.

Lado outro, a solidariedade pode se configurar com supedâneo numa situação da qual apenas um ou alguns dos devedores participam diretamente, em virtude de se ligarem ao fato que gerou a obrigação, havendo também a obrigação solidária de outros devedores que não se vinculam diretamente ao fato que desencadeou a obrigação: eis a solidariedade dependente.

Como exemplo de solidariedade dependente pode ser citado o caso do fiador solidário, que se obriga perante o credor sem que tenha um interesse direto no fato que gera a obrigação, no caso, a locação de um imóvel. Também como exemplo da solidariedade dependente é o caso dos pais que se responsabilizam de forma solidária pela obrigação gerada por atos de seus filhos menores. Na solidariedade dependente, o devedor que é interessado pela obrigação irá responder integralmente pela totalidade da dívida em relação àquele co-obrigado que a adimplir, conforme prescreve o art. 285 do Código Civil³.

Zelmo Denari compara a solidariedade paritária com a solidariedade dependente nos seguintes termos:

A solidariedade passiva pressupõe, necessariamente, comunhão de interesses entre os devedores (...)

Mas isto somente é verdadeiro no caso clássico de solidariedade paritária, (...) ou seja, quando há equivalência dos interesses convergentes no momento da constituição da obrigação. Nem sempre é assim, dado que nem sempre é paritária a solidariedade. Aquele que, perante o credor, ainda que autonomamente, assume o compromisso de garantir o adimplemento de obrigação não própria (e.g. fiador), vincula-se também solidariamente ao credor. (...) Mas não se trata de uma solidariedade paritária, e sim, (...) de uma solidariedade dependente, em que o fiador não se coloca *pari grasu* relativamente ao devedor principal.

Em conseqüência, não há se falar em comunhão de interesses, parecendo-nos mais próprio invocar-se como fundamento da solidariedade a comunhão de fins (...) (DENARI, 1977. p. 44/45)

A distinção entre a solidariedade passiva paritária e a solidariedade passiva dependente é fundamental para regular as relações entre os co-devedores.

³ Art. 285. Se a dívida solidária interessar exclusivamente a um dos devedores, responderá este por toda ela para com aquele que pagar.

O artigo 264 do Código Civil, ao se referir à solidariedade, afirma que existe uma única obrigação entre as partes, estabelecendo que “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”.

Da leitura isolada deste texto, parece que existe apenas uma única relação obrigacional envolvendo as partes, entendimento aparentemente reforçado pela característica da unicidade do objeto da prestação, que é indivisível pela natureza do vínculo, como já foi visto.

Contudo, os demais dispositivos legais que se referem à solidariedade no Código Civil indicam uma interpretação em sentido oposto, ou seja, que a relação jurídica existente entre as partes não é única, mas sim múltipla.

É verdade que o pagamento do débito por um dos devedores atinge todos os outros, liberando-os da dívida para com o credor, mas também é inegável que há outras situações relativas a um dos devedores que não se comunicam com os demais, havendo particularidades na sua relação própria.

Analisando o conteúdo do art. 277 e 282 do Código Civil⁴, depreende-se que pode haver a remissão de um dos devedores e a sua liberação do pagamento, continuando os demais obrigados ao restante da dívida não perdoada, bem como o credor pode renunciar à solidariedade em benefício de apenas um dos devedores, subsistindo aquela existente entre os demais.

Ainda, da leitura do art. 278⁵, verifica-se que o ato de um dos devedores que venha a agravar a sua situação não se comunica aos demais. Também o art. 279⁶ revela a multiplicidade de vínculos, posto que o ato praticado por um dos devedores que impeça o cumprimento da prestação impõe o dever de arcar com perdas e danos apenas em relação a si próprio. Por fim, as exceções pessoais de cada devedor não aproveitam aos outros, como exprime o art. 281 do Código Civil⁷.

Desta forma, apesar do Código inicialmente prescrever que a obrigação solidária é

⁴ Art. 277. O pagamento parcial feito por um dos devedores e a remissão por ele obtida não aproveitam aos outros devedores, senão até à concorrência da quantia paga ou relevada.

Art. 282. O credor pode renunciar à solidariedade em favor de um, de alguns ou de todos os devedores. Parágrafo único. Se o credor exonerar da solidariedade um ou mais devedores, subsistirá a dos demais.

⁵ Art. 278. Qualquer cláusula, condição ou obrigação adicional, estipulada entre um dos devedores solidários e o credor, não poderá agravar a posição dos outros sem consentimento destes.

⁶ Art. 279. Impossibilitando-se a prestação por culpa de um dos devedores solidários, subsiste para todos o encargo de pagar o equivalente; mas pelas perdas e danos só responde o culpado.

⁷ Art. 281. O devedor demandado pode opor ao credor as exceções que lhe forem pessoais e as comuns a todos; não lhe aproveitando as exceções pessoais a outro co-devedor.

única, a interpretação sistemática do instituto torna evidente que há múltiplos vínculos, havendo uma obrigação independente a conectar cada um dos devedores ao credor, mesmo que o objeto da obrigação seja único.

A solidariedade também pode se originar em momentos diferentes para os co-devedores. Inicialmente, pode se tratar de uma obrigação não solidária e posteriormente vir a se tornar solidária, pela realização de um vínculo jurídico com outra pessoa em um momento seguinte. Também pode se tratar de uma obrigação solidária entre três devedores e vir mais um devedor a firmar um vínculo de solidariedade. Também pode haver a saída de um devedor e a sua substituição por outro, o que ocorre frequentemente em caso de fiador solidário que se torna insolvente ou requer a sua exoneração, por exemplo.

A possibilidade da adesão de um novo devedor no vínculo de solidariedade comprova que existe mesmo uma multiplicidade de relações obrigacionais unindo cada um dos devedores ao credor, apesar do objeto da obrigação ser único e indivisível.

Importante distinguir a obrigação solidária da obrigação denominada *in solidum*, pois se tratam de obrigações aparentemente semelhantes, mas que possuem relevante traço de diferenciação.

Na obrigação solidária todos os devedores estão obrigados ao pagamento de uma idêntica prestação, cuja existência se baseia em um único fato; se um deles paga a dívida, poderá exigir dos outros a respectiva cota-parte.

Já na obrigação *in solidum*, há mais de um devedor, mas cada um deles é completamente independente em relação ao outro e se obrigam em virtude de fatos distintos. Se um deles paga o débito, não pode se ressarcir perante os demais. A obrigação *in solidum* se configura no caso em que, por exemplo, uma pessoa empurra um consumidor dentro de um supermercado e ele escorrega num ovo que está quebrado no chão, vindo a acidentar-se. A pessoa que empurrou o consumidor será obrigada ao ressarcimento de seus danos e o supermercado também estará obrigado a esta reparação, porque ambos concorreram para a consecução do evento, mas cada um de forma independente em relação ao outro. Se a pessoa que empurrou o consumidor pagar a dívida, não poderá se ressarcir perante o supermercado, e vice-versa.

A obrigação *in solidum* é bastante parecida com a solidariedade dependente, mas nesta última há o liame de vontade de um devedor em garantir o outro, circunstância que não ocorre na obrigação *in solidum*, cujos devedores são independentes entre si.

3.1.2 - Distinção entre Solidariedade e Subsidiariedade: o benefício de ordem

Para melhor compreensão do instituto da solidariedade, também é preciso diferenciá-la da subsidiariedade. Há diversos artigos no Código Civil que mencionam a responsabilidade subsidiária: art. 46, V; art. 997, VII; art. 1091; art. 1744, II⁸; contudo, não há nenhum dispositivo no citado código que forneça o seu conceito de forma expressa e clara.

Portanto, é necessário extrair da doutrina o conceito de responsabilidade subsidiária:

Obrigações subsidiárias: Do lado passivo, há vários devedores sucessivos, um respondendo caso o outro não o faça. O credor primeiro tem que acionar um deles, para depois acionar o outro. É o caso da fiança civil, em que o fiador, como regra, só responde depois de acionado o devedor principal (FIÚZA, 2003, p. 248).

A leitura dos dispositivos do Código Civil, somada com os ensinamentos da doutrina, permite inferir que a obrigação subsidiária importa na imposição de uma ordenação de preferência em relação a sua exigência.

Em outras palavras, o devedor subsidiário só responde pelo débito se o devedor principal não o fizer, devendo, obrigatoriamente, ser demandado em primeiro lugar. O próprio termo “subsidiário” significa secundário, como esclarece o dicionário Aurélio (FERREIRA, 2004): “Diz-se de um elemento secundário que reforça outro de maior importância ou para este converge”.

Portanto, comparando o conceito de solidariedade com o de subsidiariedade, conclui-se que o elemento que as diferencia é que na primeira não há ordem para que o credor possa exigir a obrigação, sendo que na segunda esta ordem é condição absoluta sem a qual não é possível exigir-se o débito dos demais devedores.

Considerando que solidariedade e subsidiariedade possuem este traço tão marcante de distinção, necessário perscrutar se seria possível estipular solidariedade com benefício de ordem, ou se tal situação se configuraria na própria subsidiariedade.

Há quem entenda que a obrigação solidária pode ser estipulada com benefício de

⁸ Art. 46. O registro declarará: (...) V - se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: (...) VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Art. 1.091. Somente o acionista tem qualidade para administrar a sociedade e, como diretor, responde subsidiária e ilimitadamente pelas obrigações da sociedade.

Art. 1.744. A responsabilidade do juiz será: (...) II - subsidiária, quando não tiver exigido garantia legal do tutor, nem o removido, tanto que se tornou suspeito.

ordem, mesmo porque o art. 266 do Código Civil⁹ autoriza a possibilidade de obrigação solidária condicional, o que, em tese, poderia permitir a inclusão de tal benefício.

Apesar deste entendimento, o próprio conceito de solidariedade permite excluir o benefício de ordem, que, uma vez outorgado, transforma o instituto na própria subsidiariedade. O benefício de ordem exclui uma das características mais essenciais da solidariedade, que é a desnecessidade do credor primeiro esgotar todas as possibilidades de cobrança de um devedor para poder exigir a dívida do outro devedor.

Hugo de Brito Machado (2007, p. 174) concorda com este entendimento, afirmando que o benefício de ordem não existe na obrigação solidária, porque “(...) o Código Civil, ao cuidar da solidariedade passiva (art.s 275-285), não se refere ao benefício de ordem, de sorte que ele não existe nesse tipo de obrigação mesmo no âmbito do direito privado”.

A incompatibilidade entre a solidariedade e a subsidiariedade está evidenciada no art. 827 caput e parágrafo único e art. 828, II do Código Civil¹⁰, os quais preceituam que o fiador que se obrigou como devedor solidário não pode alegar benefício de ordem, ou seja, não pode requerer que primeiro sejam executados os bens do outro devedor solidário.

Poderia se dizer que a obrigação subsidiária é uma espécie de obrigação solidária, visto que a única distinção entre elas é o benefício de ordem. Contudo, esta diferença é tão marcante e essencial que é mais adequado separar estes dois tipos de obrigação porque inevitavelmente são institutos distintos.

Enfim, quando se fala em solidariedade, conclui-se não haver nenhuma ordem de execução dos co-devedores.

O objetivo primordial para a existência da solidariedade passiva é a intenção de aumentar a garantia e a segurança do credor em receber o que lhe é devido. Mas, além disso, o credor ainda pode contar com a praticidade em exigir o seu crédito, pois poderá fazê-lo em relação a qual ou quais devedores lhe aprouver. Assim, poderá optar por exigir a dívida do devedor que possui bens mais facilmente penhoráveis, ou que resida na mesma comarca, ou, ainda, daquele que for mais idôneo.

Justamente em razão da praticidade e da segurança propiciadas pela solidariedade passiva é que o Poder Público a instituiu também no Direito Tributário.

⁹ Art. 266. A obrigação solidária pode ser pura e simples para um dos co-credores ou co-devedores, e condicional, ou a prazo, ou pagável em lugar diferente, para o outro.

¹⁰ Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor.

Parágrafo único. O fiador que alegar o benefício de ordem, a que se refere este artigo, deve nomear bens do devedor, sitos no mesmo município, livres e desembargados, quantos bastem para solver o débito.

Art. 828. Não aproveita este benefício ao fiador: (...) II - se se obrigou como principal pagador, ou devedor solidário;

3.2 - Solidariedade Tributária Passiva

O instituto da solidariedade extraído do Código Civil aplica-se no Direito Tributário naquilo que não conflitar com o sistema jurídico tributário, pois a solidariedade tributária não possui autonomia estrutural, tendo como base a solidariedade civil, como bem asseverou Zelmo Denari:

Uma preocupação constante na doutrina é a de estabelecer se as regras da solidariedade, extraídas do direito civil, aplicam-se, por extensão, ao campo tributário, ou se a solidariedade tributária, por dissociação, possui autonomia estrutural à base da preconizada distinção entre a obrigação civil e tributária. (...)

Deste modo, deve-se negar à solidariedade tributária a autonomia estrutural que lhe atribui destacado setor doutrinário: continua sendo regida pelas mesmas regras que disciplinam o instituto no campo civilístico. (DENARI, 1977, p. 47/48)

Apesar da estrutura da solidariedade tributária não ser autônoma em relação à solidariedade civil, elas se distinguem no que se refere às suas fontes. No Direito Civil a solidariedade decorre da lei ou da vontade das partes, mas no Direito Tributário a solidariedade jamais poderá ocorrer da simples vontade das partes, posto que ele é regido pelo princípio da legalidade estrita, o qual preceitua que a obrigação tributária só é devida se houver previsão legal para tanto, o que impede às partes de instituir o dever tributário apenas através de sua vontade.

No Direito Tributário não existe solidariedade ativa, posto que o sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, a pessoa jurídica de direito público interno titular da competência para exigir o seu cumprimento, é sempre único. Por isto o sujeito passivo tributário não tem a prerrogativa de escolher a quem pagar o tributo: sempre deverá efetuar o pagamento a um único sujeito ativo¹¹.

Ainda que haja a possibilidade do titular da competência de exigir o tributo delegar a capacidade tributária ativa para outra pessoa, não há norma no Direito Tributário que permita que mais de uma pessoa possa exigir a obrigação tributária do sujeito passivo, ou que ele tenha a faculdade de escolher entre mais de um credor para pagar seus tributos. Enfim, apenas a solidariedade passiva existe no Direito Tributário.

A solidariedade passiva no Direito Tributário implica na existência de mais de um

¹¹ Ainda que se possa apontar a possibilidade da contribuição de melhoria ter como realizadores da obra mais de um ente político, é certo que, ainda assim, não existirá solidariedade ativa, visto que, sendo o lançamento feito de ofício, o sujeito passivo não poderá escolher a qual ente irá efetuar o pagamento, deverá fazê-lo apenas à autoridade que efetuou este lançamento.

devedor simultaneamente obrigado ao adimplemento total do débito tributário. Desta forma, a Fazenda Pública poderá exigir o crédito tributário de cada um deles, em conjunto ou separadamente.

A solidariedade tributária está prevista no art. 124 e 125 do Código Tributário Nacional, sendo que no art. 124 são fixados os requisitos para a sua configuração e no artigo 125 são explicitados efeitos da solidariedade.

Como dito, no artigo 124 do CTN são fixados os requisitos para a configuração da solidariedade tributária, como se pode conferir pelo texto da lei:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Como se verifica, a solidariedade tributária pode existir sob duas formas. No inciso I do art. 124, consta que haverá solidariedade passiva sempre que mais de uma pessoa tenha interesse no fato gerador da obrigação tributária, sendo que tal interesse deverá ser comum ao conjunto de pessoas obrigadas solidariamente. Já no inciso II consta que haverá solidariedade quando a legislação prever a sua ocorrência de maneira expressa.

No citado artigo 124 do CTN, foi definido o motivo necessário para a criação da responsabilidade –existência do interesse comum- e também se permitiu que fossem criadas outras normas que viessem prever a ocorrência da solidariedade passiva tributária.

Hugo de Brito Machado conceitua a solidariedade tributária passiva de maneira a identificar os dois tipos de solidariedade previstos no artigo 124:

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas em lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo. (MACHADO, 2007, p. 146)

Estes dois tipos de solidariedade constantes do artigo 124 do CTN são conhecidos na doutrina como sendo solidariedade Natural e solidariedade Legal. Esta nomenclatura traduz a noção de que, no primeiro caso, a solidariedade ocorre por causa da própria natureza

intrínseca da obrigação decorrente da existência do interesse comum, sendo que no segundo caso, a obrigação decorre de uma determinação imposta pela norma.

Embora em princípio tal nomenclatura permita distingui-las, trata-se de diferenciação superficial, pois como se verá adiante, não basta a determinação pura e simples da lei para impor a obrigação solidária, visto que o ordenamento jurídico deve ser interpretado de forma sistemática, considerando também os demais enunciados normativos e os princípios jurídicos.

Da mesma maneira em que ocorre na solidariedade civil, a solidariedade tributária também pode ser paritária ou dependente, como explica Zelmo Denari:

Em direito tributário a coobrigação se diz paritária quando dois ou mais sujeitos passivos realizam ou participam da situação base, isto é, quando os efeitos de um único pressuposto referem-se contemporaneamente a distintos sujeitos (...) em virtude da comunhão de interesses que une os co-partícipes e que é o fundamento mesmo da solidariedade paritária – os efeitos do pressuposto se propagam à pluralidade de sujeito que o realizaram contemporaneamente.

O imposto, nos termos da lei, é atribuído à responsabilidade de uma pessoa, que coincide em regra com o partícipe direto da situação base do imposto. Com norma diversa, depois, é estabelecida a obrigação de um outro sujeito, conjuntamente com o primeiro. Na hipótese versada, ainda que o pressuposto típico esteja relacionado com uma só pessoa, subsiste a coobrigação solidária porque o legislador tributário faz acrescer ao pressuposto monosubjetivo a figura do responsável. Tal modelo de relação passiva plurissubjetiva recebeu a denominação de dependente (...) (DENARI, 1977. p. 48,49 e 51).

De fato, a solidariedade tributária é paritária quando mais de um sujeito possui interesse comum no fato gerador do tributo, por o haverem praticado conjuntamente. Lado outro, a solidariedade tributária é dependente quando, além do partícipe da situação que deu origem ao tributo, a obrigação solidária surge para um terceiro em decorrência da lei.

Da mesma forma em que foi exposto em relação à solidariedade civil, a solidariedade tributária também é incompatível com o benefício de ordem, em razão do próprio conceito de solidariedade, que, neste aspecto, não encontra distinção na seara tributária. Aliomar Baleeiro concorda com este preceito:

Como no CC, não há benefício de ordem, isto é, a exigência pode ser feita a qualquer dos co-obrigados ou a todos, não podendo os indicados no art. 124 exigir que, em primeiro lugar, se convoque ou execute o contribuinte definido no art. 121, parágrafo único, I (BALEEIRO, 2005, p. 728).

Também Sacha Calmon Navarro Coelho defende que não existe benefício de ordem na solidariedade tributária, apesar de enfatizar tal inexistência na previsão explícita do

Código Tributário, que teria excluído o benefício de ordem existente no Direito Civil:

O parágrafo único baniu do Código Tributário Nacional o instituto civil do benefício de ordem, mediante o qual um co-devedor tem o direito de requerer sejam executados, em primeiro lugar, os bens do chamado devedor principal. (...) O benefício de ordem, pois, inexistente. A satisfação do crédito tributário prevalece em favor dos entes tributantes (COELHO, 2009. p. 630).

Concordamos com Sacha Calmon quando ele afirma que não existe benefício de ordem na solidariedade tributária, mas discordamos quando ele afirma que tal inexistência decorre apenas em razão da previsão expressa do CTN. Acreditamos que, independentemente da previsão expressa, o conceito de solidariedade já exclui, por sua própria inteligência, o benefício de ordem.

Por fim, tal qual no direito civil, também no direito tributário não há benefício de ordem na solidariedade, inclusive, mas não somente por este motivo, porque tal benefício de ordem é expressamente excluído no parágrafo único do art. 124 do CTN. Mas ainda que não o fosse, a sua existência acarretaria em uma incompatibilidade insanável com o próprio instituto da solidariedade.

3.2.1 – Efeitos da Solidariedade Tributária

Da leitura do artigo 125 do Código Tributário verifica-se que, da mesma forma que ocorre na lei civil, na esfera tributária os efeitos da solidariedade determinam que o pagamento efetuado por um dos coobrigados aproveita aos demais, o que significa que se a Fazenda recebeu o crédito tributário de um dos obrigados solidários, não poderá exigí-lo dos outros.

Ainda, do idêntico modo em que ocorre na lei civil, a interrupção da prescrição operada em relação a um dos devedores atinge a todos os demais obrigados solidários. Confira-se o disposto no art. 125 do CTN:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Além disso, na solidariedade tributária, a isenção ou remissão do crédito atinge a todos os devedores, exceto se forem outorgadas em caráter pessoal a um deles, sendo que, nesta hipótese, o restante do valor será dividido pelos demais obrigados.

Como um exemplo de isenção de caráter pessoal, tem-se que alguns municípios concedem isenção do Imposto Territorial e Predial Urbano para portadores de deficiências físicas e mentais ou contribuintes idosos¹². Este tipo de isenção é de caráter pessoal, pois é concedido em razão de qualidade ou característica intrínseca à pessoa. As isenções de caráter objetivo referem-se não às pessoas, e sim ao próprio fato gerador.

Na hipótese considerada de haver tal isenção, se três pessoas detêm a propriedade de um imóvel e apenas uma delas é idosa, ou seja, apenas um dos sujeitos passivos se enquadra na isenção definida por lei, apenas ela ficará isenta do pagamento do IPTU, posto que excluída pessoalmente do pólo passivo obrigacional do imposto. Contudo, os demais obrigados solidários continuam vinculados ao pagamento da diferença de IPTU a ser paga, excluindo o valor da cota parte sobre a qual incidiu a isenção. O mesmo ocorre no caso da remissão concedida em caráter pessoal a um dos obrigados solidários, ficando os demais coobrigados sujeitos ao pagamento do tributo pelo valor resultante da diferença.

3.2.2 - Direito de Regresso Derivado da Solidariedade

É atributo básico e regra geral do instituto da solidariedade que o pagamento do tributo feito por um dos devedores solidários aproveita aos demais. Contudo, as conseqüências deste pagamento variam conforme o tipo de solidariedade existente, e também variam de acordo com o tipo de sujeito passivo que pagou.

Quando a solidariedade é estipulada entre contribuinte e responsável e o responsável quita o débito, não há dúvidas de que ele terá o direito de se reembolsar em relação ao valor que pagou, ou de efetuar a retenção do valor em relação ao contribuinte.

Já no caso do contribuinte haver quitado o débito, este não poderá se reembolsar em relação ao responsável solidário, visto que o fato gerador tributário foi praticado por ele, baseado em seu signo de riqueza. Então, apesar de haver solidariedade, não haverá o direito

¹² Lei Complementar 103, de 24 de novembro de 2010 do município de Itaboraí, RJ.

Art. 1º - Altera o art. 3º da lei complementar nº 87 de 09 de dezembro de 2009, que passará a vigorar com a seguinte redação:

I – Estão isentos definitivamente do pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, os imóveis cujos proprietários sejam maiores de 65 (sessenta e cinco) anos, com renda familiar inferior ou igual a 2 (dois) salários mínimos e possuam um único imóvel territorial, com até duas unidades residenciais, incidindo este incentivo a unidade onde o proprietário reside.

de regresso.

Na hipótese da solidariedade ser estipulada entre pessoas que realizaram conjuntamente o fato gerador, sendo ao mesmo tempo contribuintes em relação a parte do fato gerador e responsáveis tributários em relação ao valor que supera a sua quota parte, sendo que apenas um deles efetuou o pagamento do tributo, aquele que pagou poderá exigir o valor pago proporcionalmente dos demais realizadores do fato gerador na proporção da participação de cada um deles. No caso de cada um efetuar o pagamento ao Fisco exatamente no valor de sua participação no fato gerador, não haverá possibilidade de reembolso nem de retenção.

Se a solidariedade for estipulada entre dois responsáveis e um deles paga o débito, aquele que pagou poderá exigir o valor do contribuinte que realizou o fato gerador, mas não poderá fazê-lo em relação ao outro responsável. Na hipótese de ambos os responsáveis pagarem o tributo, os dois poderão buscar ressarcimento perante o contribuinte.

Na substituição tributária, o responsável que efetuou o pagamento do tributo, poderá exigir do contribuinte o ressarcimento pelo valor pago. Por exemplo, a lei pode determinar que um dos participantes da cadeia de circulação de bens sobre o qual incide o ICMS, deve efetuar o pagamento do ICMS dos demais, como no caso da sociedade que atua como compradora dos produtos vendidos pelo produtor rural. O frigorífico, por exemplo, é responsável pelo ICMS devido pelo produtor de gado. Assim, o frigorífico pode descontar do valor total que pagaria pelo gado, o valor do tributo. Exemplo semelhante é dado por Sacha Calmon:

O regresso é econômico e deve dar-se de imediato (o laticinista pagando ao produtor de leite o preço do mesmo diminuído do imposto, que pagará como substituto, só para exemplificar) O tema é tributário. Está no CTN. Petição, ação e processo são desnecessários. O próprio mecanismo dos negócios encarrega-se de recompor a situação.

Por isso mesmo é que se exigiu a vinculação do substituto ao fato gerador (art. 128 do CTN). Se assim não fosse, tal liame não teria efeitos práticos, nem precisaria ser cogitado, já que a solução do assunto já se encontraria regulada no Código Civil... (COÊLHO, 2009. p. 640)

Na responsabilidade tributária *causa mortis*, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos pelo *de cujus* recai sobre o sucessor e sobre o cônjuge meeiro, até a data da partilha. Assim, estas pessoas devem fazer o pagamento dos tributos dentro dos limites de seu quinhão, legado ou meação, para que possa ser possível obter o ressarcimento em relação ao total de bens deixados pelo *de cujus*, visto que o pagamento do tributo é limitado à força da herança.

A responsabilidade tributária pode ocorrer motivada pela prática de um fato lícito ou ilícito, podendo ser atribuída a solidariedade sobre ambos os tipos de responsabilidade.

Assim, quando a responsabilidade solidária ocorre em virtude da prática de um fato lícito, não há qualquer controvérsia acerca de que a possibilidade de direito de regresso deve ser garantida pelo Poder Público através da escolha de um responsável que tenha condições fáticas de se ressarcir perante o contribuinte.

Não obstante, se a responsabilidade tributária decorre de um fato ilícito, ainda que o direito de regresso possa ser oposto em relação ao contribuinte, quando este ilícito não é praticado contra ele, o Poder Público não tem a obrigação de garantir este ressarcimento, em razão da própria ilicitude da conduta do responsável.

4 - CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS DE SUJEIÇÃO PASSIVA

Não há consenso doutrinário acerca da classificação das normas de sujeição passiva tributária. Existe, inclusive, dissenso acerca de a solidariedade ser ou não uma forma de responsabilidade tributária ou se ela é apenas um grau desta responsabilidade.

Primeiramente, há de se expor as principais classificações das normas de sujeição passiva, explicitando as características de cada tipo de responsabilidade tributária. Em seguida, se examinará se a solidariedade é um tipo de responsabilidade ou não.

4.1 - Classificação de Rubens Gomes de Sousa

Rubens Gomes de Sousa registrou seu entendimento de que o sujeito passivo direto é aquele que tem relação econômica com o fato jurídico, mas que o Estado pode, por necessidade ou mesmo por interesse próprio, exigir o tributo de uma pessoa diferente, quando se configura a sujeição passiva indireta:

A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade. (SOUSA, 1973, p. 55)

Portanto, ele classificou os sujeitos passivos em diretos e indiretos, e em seguida classificou a sujeição passiva indireta em duas modalidades: sujeição passiva indireta por substituição e sujeição passiva indireta por transferência. E a sujeição passiva por transferência de subdividiria em três espécies: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Pertinente detalhar a definição das modalidades e das hipóteses de sujeição passiva determinadas por Rubens Gomes de Sousa. Ele afirma que a sujeição passiva indireta por transferência ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra o sujeito passivo direto, em razão de uma situação posterior, transfere-se para outra pessoa diferente, a qual será o sujeito passivo indireto.

A sujeição passiva por transferência na hipótese da solidariedade se caracteriza pela circunstância em que duas ou mais pessoas estão simultaneamente vinculadas pela mesma obrigação. A sujeição passiva por transferência na hipótese de sucessão ocorre quando a obrigação tributária se transfere para outra pessoa em virtude do desaparecimento do devedor original. A sujeição passiva por transferência na hipótese de responsabilidade ocorre quando a lei tributária responsabiliza uma outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando

sujeito passivo direto não o fizer.

A sujeição passiva por 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, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto (SOUSA, 1973, p. 55).

Em suma, a classificação idealizada por Rubens Gomes de Sousa pode ser resumida da seguinte forma:

- 1 – Sujeição passiva direta
- 2 – Sujeição passiva indireta
 - 2.1 – Substituição
 - 2.2 – Transferência
 - 2.2.1 – Solidariedade
 - 2.2.2 – Sucessão
 - 2.2.3 - Responsabilidade

Fábio Leopoldo de Oliveira concorda com a classificação de Rubens Gomes de Sousa no sentido de que a solidariedade seria uma das causas da transferência da responsabilidade, asseverando:

Rubens Gomes de Sousa inclui a solidariedade como uma das causas da transferência da responsabilidade, no que é combatido por alguns autores (...). Em nosso entender, a razão está com o saudoso mestre. Realmente, analisando-se os efeitos da solidariedade tributária, chega-se à conclusão de que o devedor solidário assume uma responsabilidade sem dívida própria. (OLIVEIRA, 2000, p. 203)

Paulo de Barros Carvalho critica a distinção entre sujeição passiva direta e indireta feita por Rubens Gomes de Souza sob o argumento de que a separação dos sujeitos passivos em diretos e indiretos teria caráter econômico, visto que esta diferenciação se refere ao relacionamento econômico da pessoa escolhida como responsável com o fato gerador, e que sob o prisma jurídico, esta relação econômica não teria interesse na órbita jurídica:

(...) não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos (...). Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito. (CARVALHO, 2007, p. 334)

Concordamos com a crítica de Paulo de Barros Carvalho no que diz respeito à ausência de importância da classificação quanto à ocorrência de transferência ou não da obrigação tributária, visto que interessa precipuamente ao Direito a relação entre o sujeito passivo e o fato gerador, não havendo distinção notável entre os sujeitos passivos quando a obrigação tributária já nasce diretamente para ele ou se é resultado de uma transferência porque anteriormente nasceu para outra pessoa.

Mais especificamente relacionado ao tema do presente trabalho, a classificação de Rubens Gomes de Sousa merece crítica porque, no que se refere à solidariedade, ele a considera como uma modalidade de responsabilidade tributária, enquanto que, na verdade, ela não é uma maneira de se imputar responsabilidade a alguém, e sim uma graduação da imposição de arcar com o crédito tributário, como será detalhado posteriormente.

4.2 - A Classificação de Sacha Calmon

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 647) classifica os sujeitos passivos em diretos e indiretos, afirmando que a sujeição passiva direta abarca tanto o contribuinte quanto o seu substituto tributário. Em relação à sujeição passiva indireta, entende que se divide em sujeição indireta por sucessão, sujeição passiva indireta por imputação legal de terceiros e sujeição passiva indireta por assunção *ex voluntate*. O seu entendimento pode ser expresso através do seguinte esquema:

1 - Sujeição passiva direta

1.1 – Contribuinte

1.2 – Substituto tributário do contribuinte

2 – Sujeição Passiva indireta por transferência

2.1 – Sujeição passiva indireta por sucessão: *causa mortis*, inter vivos, imobiliária, aquisição de bens, sucessão empresarial.

2.2 – Sujeição Passiva indireta por imputação legal de terceiros: pais, tutores, curadores, inventariantes, síndicos, tabeliães, sócios na liquidação de sociedade de pessoas, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas, etc.

2.3 – Sujeição passiva indireta por assunção *ex voluntate*: aval, fiança, oferta de bens em garantia de débitos de terceiros.

A classificação de Sacha Calmon considera que a diferenciação entre a sujeição direta e a indireta decorreria da existência ou não da transferência da obrigação tributária. Por isto ele classifica o substituto tributário como um sujeito passivo direto, posto que a obrigação já nasceria diretamente para ele, sem que tenha sido anteriormente direcionada para o contribuinte.

Contudo, discordamos desta aceção porque entendemos que o que distingue a sujeição passiva direta da indireta não é o fato da obrigação ser transferida ou não para outras pessoas, mas sim da relação do sujeito com o fato gerador.

Se a relação do sujeito com o fato gerador for direta, ou seja, se ele mesmo praticou o fato gerador, haverá sujeição passiva direta. Ao contrário, se o sujeito passivo não praticou o fato gerador, a sua relação jurídica com ele será indireta, e por consequência, será sujeito passivo classificado como indireto.

O ponto de discordância ocorre no sentido textual que se dá para os termos direta e indireta, visto que nós o vinculamos à relação do sujeito com o fato gerador, enquanto que Sacha Calmon o vincula à ordem de nascimento da obrigação tributária.

4.3 - Classificação de Alfredo Augusto Becker

Para Alfredo Augusto Becker (2007, p. 287), os sujeitos passivos da relação jurídica tributária classificam-se em três tipos: o contribuinte de direito, o responsável e o substituto, segundo as seguintes definições:

- 1) o contribuinte de direito;
- 2) o responsável legal tributário, pessoa a qual a lei atribui a obrigação de cumprir a prestação jurídico- tributária porque o contribuinte de direito não a satisfaz;
- 3) o substituto legal tributário, pessoa a quem a lei, de forma inicial e direta, elege como sujeito passivo da relação jurídica tributária em substituição ao contribuinte de direito.

Esta classificação também não se mostra como a mais adequada porque se distancia da prescrição legal contida no Código Tributário Nacional, o qual já apresenta uma classificação distintiva dos sujeitos passivos com suas características próprias, não havendo motivos para se elaborar outra construção classificatória diferente daquela fornecida pelo próprio legislador, principalmente por separar em classes distintas o substituto e o responsável, visto que o substituto tributário é também responsável no sentido de que não praticou o fato gerador.

Além disso, esta classificação restringe indevidamente o conceito de responsável

tributário, visto que a responsabilidade pode existir de forma concomitante com o dever do contribuinte, quando é atribuída a solidariedade entre eles, e não apenas no caso do contribuinte não satisfazer a obrigação tributária.

4.4 - Classificação de Maria Rita Ferragut

Para Maria Rita Ferragut, as normas de responsabilidade tributária podem ser classificadas em: Substituição; Solidariedade; Sucessão; Responsabilidade de terceiros e Responsabilidade por infrações:

Consideramos que a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade tributária é a que as divide em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; (v) responsabilidade por infrações. (FERRAGUT, 2009, p. 36)

Importante notar que, para Maria Rita Ferragut, a solidariedade seria um tipo de responsabilidade tributária, proposição com a qual não concordamos, como será detalhado em tópico vindouro.

4.5 - A Classificação do Código Tributário Nacional

De todas as principais formas de classificação das normas de sujeição passiva que podem ser encontradas na doutrina, entendemos que a categorização que já consta no Código Tributário Nacional é a classificação natural que realmente diferencia as modalidades de responsabilidade tributária; ademais, é aquela que realmente vige e gera efeitos interpretativos no sistema tributário.

Em primeiro lugar, observando-se a estrutura do Código Tributário Nacional, vê-se que o Capítulo IV trata do sujeito passivo da obrigação tributária (contribuintes e responsáveis) e da solidariedade. Em seguida, o Capítulo V trata da responsabilidade tributária, e o próprio código a subdivide nas seguintes modalidades: responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações.

Para melhor se examinar a estrutura do Código Tributário Nacional, esquematizam-se suas divisões em títulos, capítulos e seções:

TÍTULO II - Obrigação Tributária**CAPÍTULO I - Disposições Gerais****CAPÍTULO II - Fato Gerador****CAPÍTULO III - Sujeito Ativo****CAPÍTULO IV - Sujeito Passivo****SEÇÃO I - Disposições Gerais****SEÇÃO II – Solidariedade (art. 124 e 125)****SEÇÃO III - Capacidade Tributária****SEÇÃO IV - Domicílio Tributário****CAPÍTULO V - Responsabilidade Tributária****SEÇÃO I - Disposição Geral (art. 128)****SEÇÃO II - Responsabilidade dos Sucessores (art. 129 a 133)****SEÇÃO III - Responsabilidade de Terceiros (art. 134 e 135)****SEÇÃO IV - Responsabilidade por Infrações (art. 136 a 138)**

Como se pode ver, o próprio Código se encarrega de classificar as normas de responsabilidade tributária em i) responsabilidade dos sucessores, ii) responsabilidade de terceiros e iii) responsabilidade por infrações.

E essencial para o escopo deste estudo é verificar que as normas que tratam da solidariedade não se encontram dispostas no capítulo que trata da responsabilidade, e sim em um capítulo à parte, o que mostra, de forma irrefutável, que a solidariedade não é um tipo de responsabilidade tributária.

Então, a despeito de haver muitos doutrinadores com entendimento dissonante daquele que aqui se expõe, tem-se que a coerência com a própria sistemática legal impõe que a solidariedade não deve ser considerada como um tipo de responsabilidade tributária, mas sim como uma graduação da responsabilidade tributária, que determina o dever conjunto de sujeitos passivos de arcar com o crédito tributário, sejam eles contribuintes e/ou responsáveis.

Portanto, a classificação das normas de sujeição passiva mais coerente é aquela que não inclui a solidariedade como uma modalidade de responsabilidade tributária, de acordo com o seguinte esquema:

1 – Contribuinte

2 – Responsável

2.1 – Substituição – art. 128

2.1.1- Responsabilidade de terceiros do art. 135

2.1.2- Responsabilidade por infrações dos arts. 136 a 138

2.2 – Transferência

2.2.1- Responsabilidade por sucessão art. 129 a 133

2.2.2- Responsabilidade de terceiros do artigo 134

Assim, a classificação mais adequada às normas de responsabilidade tributária é aquela que a subdivide em responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência, sendo que a solidariedade não faz parte desta subdivisão por não ser uma modalidade autônoma de responsabilidade tributária.

A responsabilidade por sucessão (art. 129 a 133) e a responsabilidade de terceiros que está disposta no artigo 134 são modalidade de responsabilidade por transferência, porque em primeiro lugar a obrigação tributária nasce para o contribuinte para depois ser transferida ao responsável.

Já na responsabilidade de terceiros disposta no artigo 135 e a responsabilidade por infrações disposta nos artigos 136 a 138 do CTN, a responsabilidade poderia ser formalmente classificada como responsabilidade por transferência, porque a princípio, o ato que gera a obrigação tributária seria aparentemente praticado pelo contribuinte, deslocando-se para o responsável de forma pessoal e exclusiva apenas mediante prova do cometimento da infração por parte do terceiro e do infrator. Contudo, pela própria natureza da responsabilidade que decorre de atos infracionais e ilícitos, verifica-se que não pode se tratar de modalidade de responsabilidade por transferência, porque a obrigação tributária já surge originalmente para aquele que cometeu o ato infracional ou ilícito, o qual responde pessoal e exclusivamente pelos seus atos. Esta questão será adequadamente explicada posteriormente no tópico que trata especificamente do artigo 135 do CTN.

5 – MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Necessário explicitar as características dos tipos de responsabilidade tributária porque a solidariedade é um vínculo que abrange os responsáveis tributários. A solidariedade só pode existir a partir da anterior existência da responsabilidade. A existência de responsáveis tributários é, portanto, um pressuposto da solidariedade tributária.

5.1 - Responsabilidade por Substituição

Na Responsabilidade por Substituição, o responsável tributário é aquele sujeito que possui vinculação indireta com o fato gerador tributário, já eleito por lei como diretamente obrigado ao pagamento do tributo, sem que se tenha necessidade de exigência anterior da prestação tributária pelo contribuinte, em conformidade com o que preceitua o art. 128 do CTN:

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.

Na substituição tributária haverá a ocorrência da prática de fatos lícitos ensejando o nascimento de obrigações tributárias. Isto significa que a responsabilidade será outorgada a uma outra pessoa que tenha praticado determinados fatos previstos em lei que não são contrários ao ordenamento jurídico.

Embora a princípio pareça injusto que outra pessoa seja encarregada de efetuar o adimplemento da obrigação tributária decorrente de fato gerador praticado por outro, esta circunstância é compensada pelo fato de que ao substituto será garantido o ressarcimento total do valor por ele despendido, ou seja, a substituição tributária só poderá ser determinada se houver mecanismos em que o substituto possa reaver o valor pago do contribuinte.

Há duas modalidades de substituição tributária: a substituição identificada na doutrina como “para trás” ou regressiva, e a substituição nomeada “para frente” ou progressiva.

Na substituição tributária regressiva, o substituto ficará obrigado a efetuar o pagamento do tributo correspondente a um fato gerador que já ocorreu anteriormente. Na prática, o pagamento do tributo é adiado. Este tipo de substituição tributária ocorre

comumente em relação ao ICMS. Como exemplo, expõe-se que o adquirente de uma mercadoria ficará responsável pelo recolhimento do tributo do alienante, sendo que este adquirente este terá a possibilidade de exigir um abatimento no valor da mercadoria exatamente para quitar o tributo. Assim, terá condições de preservar o seu equilíbrio econômico.

A substituição tributária para frente encontra previsão no art. 150, § 7º da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 150, §7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Neste tipo de responsabilidade há um dever incidente sobre o responsável quando realiza um negócio jurídico com o contribuinte. Em decorrência, nasce o dever do substituto de efetuar o pagamento do tributo, o qual se presume que ocorrerá na operação seguinte. No caso, não haveria ofensa ao princípio da capacidade contributiva em relação ao responsável, pois este poderá se ressarcir em relação ao contribuinte.

5.2 - O Dever de Reter Tributo Alheio – Responsabilidade Tributária Peculiar

As pessoas obrigadas por lei a reter o tributo devido por outras, descontando-o na fonte pagadora, são responsáveis tributários que se distinguem dos demais. Sacha Calmon (2009, p. 649) chega a dizer que os “retentores de tributos” não seriam sujeitos passivos de obrigação tributária, mas sim pessoas sujeitas a uma potestade administrativa.

Na retenção de tributos na fonte, haverá um vínculo jurídico entre a fonte pagadora e a recebedora. Por exemplo, o ato de pagar rendimentos faz nascer o dever de reter e pagar o valor devido pelo contribuinte a título de imposto de renda. O responsável será um mero intermediário que irá entregar dinheiro do contribuinte ao Fisco. Caso descumpra, deverá arcar com o valor devido.

Concordamos com Sacha Calmon no que diz respeito à peculiaridade existente aos “retentores de tributos” em relação à responsabilidade tributária, porque há diferenças marcantes entre ambos.

A pessoa obrigada a reter o tributo simplesmente atua como um agente da arrecadação tributária, tornando-se responsável tributário apenas se não cumprir o seu dever

de reter o tributo na fonte. Desta forma, o dever do retentor é de fazer algo, ou seja, de destacar um valor da remuneração do contribuinte e de entregá-lo à Fazenda Pública; lado outro, o dever dos demais responsáveis é de dar, de efetuar o pagamento.

Aquele que retém e paga o tributo, embora tenha entregado o pagamento ao Fisco, não possui legitimidade ativa para questionar a legalidade ou constitucionalidade da exigência tributária, e tampouco para requerer a repetição de indébito, visto que ele não pagou, mas apenas entregou o valor do tributo ao Estado, valor este que não foi destacado de seu patrimônio próprio, mas de outrem. Justamente por isto, apenas o retentor pode ser acusado de praticar a apropriação indébita no caso de não efetuar o pagamento do tributo. A ausência de pagamento por parte dos demais responsáveis apenas os torna inadimplentes, visto que não têm como praticar a apropriação indébita, porque esta ocorre na operação de retenção na fonte.

Na retenção de tributos na fonte, se a fonte pagadora não reter o imposto de renda, o contribuinte continua obrigado a declarar e pagar o imposto. Diferentemente, na substituição tributária, a obrigação de pagar o tributo nasce diretamente para um terceiro. Na retenção, o contribuinte permanece como sujeito passivo, sendo que se o substituto não efetuar o pagamento do tributo, ele deverá fazê-lo.

Concordamos de Sacha Calmon quando este afirma que não adere à tese que reúne em uma só categorização os substitutos legais tributários e os retentores de tributos alheios. Isto porque os retentores não são responsáveis tributários a princípio, só vindo a tornarem-se responsáveis na hipótese de desobedecerem ao seu dever posto na legislação.

Embora a obrigação dos retentores tenha diferenciação em relação aos demais responsáveis, isto não retira a sua condição de responsáveis tributários, visto que o conceito de responsável compreende todo aquele que, não tendo praticado o fato gerador, está obrigado a efetuar o recolhimento do tributo. O conceito de responsável é amplo o suficiente para abarcar os retentores.

Não se nega a existência da diferença dos retentores que os distingue dos demais responsáveis, contudo, não se adere à tese de que tais diferenças seriam suficientes para excluí-los do rol dos responsáveis, visto que o conceito de responsabilidade não comporta esta distinção.

5.3 - Responsabilidade por Sucessão

Na responsabilidade por transferência por sucessão, a responsabilidade tributária

será transferida para uma outra pessoa diferente do contribuinte, em razão do desaparecimento do obrigado original. Este desaparecimento pode ocorrer em razão da morte do sujeito passivo, transferindo-se a obrigação aos herdeiros, nos limites da força do patrimônio transferido; ou pode ocorrer, por exemplo, em virtude da transferência de propriedade do imóvel ou incorporação de uma sociedade por outra, caso em que a obrigação se transfere ao sucessor. Este tipo de responsabilidade está prevista nos artigos 130 a 133 do Código Tributário Nacional.

5.4 - Responsabilidade de Terceiros

Na responsabilidade de terceiros disposta no artigo 134 do CTN, quando o cumprimento da obrigação não se faz possível em relação ao contribuinte, a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário transfere-se para outras pessoas, identificadas neste dispositivo legal, quais sejam: os pais pelos tributos devidos pelos filhos menores; os tutores e curadores pelos tributos devidos pelos tutelados e curatelados; os administradores de bens de terceiros pelos tributos por estes devidos; o inventariante pelos tributos devidos pelo espólio; os tabeliães e demais serventuários do ofício pelos tributos devidos pelos atos por ele praticados, e os sócios em caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Como exemplo, pode-se citar que o tabelião é responsável pelo pagamento do imposto de transmissão de propriedade *inter vivos*, quando a transferência do imóvel for realizada sob seus cuidados e o tributo não tenha sido pago, mas a responsabilidade só recairá sobre ele após constatada a impossibilidade do contribuinte em pagar o tributo devido. No caso do artigo 134, o dever de adimplir o tributo transfere-se do contribuinte para o responsável.

Hugo de Brito Machado esclarece as características da responsabilidade de terceiros constante do artigo 134:

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade. (MACHADO, 2007, p. 138)

A responsabilidade de terceiros também abrange as pessoas referidas no art. 135 do CTN. De acordo com este dispositivo, todos aqueles referidos no art. 134 e também os mandatários, prepostos empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações correspondentes a atos praticados com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto.

5.5 - Responsabilidade por Infrações

Os artigos 136 e 137 do Código Civil tratam da responsabilidade por cometimento de infrações da legislação tributária, as quais são punidas, em regra, mediante sanções pecuniárias, as multas.

O artigo 136 preceitua que, “salvo lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Da leitura do artigo, surge como questionamento relevante se a redação do dispositivo, mormente acerca da expressão “independe da intenção” sugere a existência de uma responsabilidade de cunho subjetivo ou objetivo, ou seja, se a configuração da responsabilidade necessita da existência de dolo ou culpa.

De acordo com Sacha Calmon, a infração tributária que acarreta no pagamento de multas é objetiva, embora ele admita a existência da consideração equitativa dos conflitos fiscais pela aplicação do princípio do *in dubio pro contribuinte*:

“Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer, e não-fazer previstos na legislação. (...)”

O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo, a lei foi lesada. (...)”

A segunda disposição, atenuadora, versa sobre princípios de interpretação e aplicação e abre ensanchas à consideração equitativa dos conflitos fiscais. (...)”

O que não se pode, definitivamente, é querer aplicar ao ilícito fiscal o princípio da responsabilidade subjetiva (dolo e culpa) como regra, ao invés da responsabilidade objetiva, com atenuações interpretativas (COÊLHO, 2009. p. 674, 678 e 679)

Hugo de Brito Machado discorda do entendimento de Sacha Calmon, asseverando que, apesar de parecer que o artigo 136 adota o princípio da responsabilidade objetiva, isto não ocorreria. Por isto ele afirma, categoricamente:

Aliás, seria um verdadeiro absurdo admitir a responsabilidade inteiramente objetiva no campo das relações tributárias, negando qualquer relevância ao elemento subjetivo do comportamento humano. Isso levaria a situações extremamente injustas que o Direito não pode albergar. Por isso mesmo é que não aderimos à posição extremada de Sacha Calmon (...).

Preferimos interpretar o art. 136 do Código Tributário Nacional com os temperamentos que se impõem como decorrência de sua inserção no sistema jurídico. Note, aliás, a ressalva nele próprio contida: salvo disposição de lei em contrário. E, ainda, o que está estabelecido no art. 137 do mesmo Código Tributário Nacional, a indicar a necessidade de considerarmos o elemento subjetivo, inclusive em relação a terceiros. (MACHADO, 2004, v. 2, p. 618/619)

Outros doutrinadores também se posicionam no sentido de que a responsabilidade preconizada pelo artigo 136 do CTN seria subjetiva:

(...) o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro, é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária. (NOGUEIRA, 1995, p. 106/107)

(...) o dispositivo não diz que a responsabilidade por infrações independa da culpa. Ele diz que independe da 'intenção'. Ora, intenção, aqui, significa vontade: eu quero lesar o Fisco. Eu quero ludibriar a arrecadação do tributo. Isto é vontade. Isto é intenção. (...) O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa. (AMARO, 1995, p. 32/33)

O preceito questionado diz, em verdade, que a responsabilidade não depende da intenção, o que torna (em princípio) irrelevante a presença de dolo (vontade consciente de adotar a conduta ilícita), mas não afasta a discussão da culpa (em sentido estrito). Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade. (AMARO, 2007, p. 444)

O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento não unânime sobre a questão. Há julgados que prescrevem que o art. 136 prevê hipótese de responsabilidade subjetiva, contudo, predomina a tese de que a responsabilidade seria objetiva, admitindo-se, entretanto uma interpretação que permite considerar aspectos subjetivos no caso concreto para promover a redução de multas em circunstâncias em que se denota a boa-fé do contribuinte, aplicando a dosimetria das penalidades, a equidade e o princípio do *in dubio pro contribuinte*. Confirma-se a divergência:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MULTA APLICADA POR CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. AFASTAMENTO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. DISCUSSÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ART. 136 DO CTN. (...) 2. Tratando-se de infração tributária, a sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136. Assim, ao contrário do que sustenta a Fazenda Estadual, **"não se tem consagrada de nenhum modo em nosso Direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade"** (MACHADO, Hugo de Brito. "Comentários ao Código Tributário Nacional", Volume II, São Paulo: Atlas, 2004, pág. 620). No mesmo sentido: REsp 494.080/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 16.11.2004; REsp 699.700/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005; REsp 278.324/SC, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13.3.2006. 3. Recurso especial desprovido.¹³

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS NO MERCADO INTERNO POR TERCEIRO. PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. "OBITER DICTUM", TEMPERAMENTO NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 136 DO CTN. PRECEDENTES. (...) Ademais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que, apesar de prever o art. 136 do CTN que **a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária "in dubio pro contribuinte"**. (...)¹⁴

A doutrina da objetividade da infração tributária, conforme defendida por Sacha Calmon, mostra-se mais coerente. Afinal, não cabe perquirir se o contribuinte agiu ou não com culpa ou dolo por haver deixado de emitir uma nota fiscal, por exemplo; a autuação deve ser realizada pela autoridade fiscal. Portanto, a princípio, a responsabilidade é objetiva.

Não obstante, sem que haja incoerência, o exame do caso concreto pode acarretar na diminuição ou até mesmo no total decote da multa, em razão da aplicação da dosimetria da sanção tributária e da interpretação da lei de forma mais favorável ao sujeito passivo em caso de dúvida, como prescrito no artigo 112 do CTN. Além disso, o princípio da boa-fé e da equidade também podem direcionar uma diminuição da sanção.

No que diz respeito ao artigo 137 do CTN, tem-se que ele imputa responsabilidade pessoal e exclusiva da pessoa que cometeu uma infração tributária, sem que tal responsabilidade se refira ao contribuinte ou ao sujeito passivo da obrigação tributária. Isto significa que as penalidades tributárias não podem ser cobradas do contribuinte, mas apenas do agente que praticou a infração. Esta responsabilidade pessoal irá se configurar em três

¹³ STJ - REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, 1ª TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 20/08/2008.

¹⁴ STJ AgRg no REsp 1220414/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, 2ª TURMA, julgado em 19/05/2011, DJe 25/05/2011.

hipóteses elencadas no artigo.

A primeira hipótese de responsabilidade pessoal dá-se quando o ato praticado pelo agente também se tratar de crime ou contravenção, como, por exemplo, o contrabando, a sonegação fiscal e a apropriação indébita.

A segunda hipótese ocorre quando se tratarem de infrações de cunho doloso, em que o dolo específico do agente seja elementar, ou seja, quando o dolo, a vontade de executar o ato, constar da norma que prevê o tipo penal, por exemplo, praticar o crime descrito no artigo 2º, I, da lei 8137/90: “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”.

A terceira hipótese de responsabilidade pessoal do agente ocorre quando este cometer ato infracional doloso contrário aos interesses dos contribuintes os quais representam. Por exemplo, quando o tutor comete ato infracional doloso contrário ao interesse do tutelado ou quando o mandatário comete tal ato contra os interesses do mandante.

Enfim, a responsabilidade tributária descrita no artigo 137 do CTN é pessoal e exclusiva, incidindo apenas sobre a pessoa que praticou o ato infracional doloso, sem incidir sobre o sujeito passivo tributário que não tenha cometido a infração.

6 - A SOLIDARIEDADE NÃO É UM TIPO AUTÔNOMO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Há grande divergência doutrinária sobre a questão da solidariedade ser ou não um tipo de responsabilidade tributária. Marcos Vinícius Neder defende que a solidariedade seria uma espécie de responsabilidade:

A norma de responsabilidade 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. (NEDER, 2008, p. 32)

Maria Rita Ferragut (2009, p. 36), ao explicitar a sua classificação dos tipos de responsabilidade tributária, incluindo a solidariedade entre os diversos tipos que aponta, evidencia seu pensamento de que a solidariedade seria modalidade de responsabilidade.

Outros doutrinadores também ensinam que a solidariedade é um tipo de responsabilidade:

Embora o art. 124 do Código Tributário Nacional não esteja localizado na parte de responsabilidade tributária, como se pode notar, não é possível negar que referido dispositivo legal possui esta natureza jurídica, impondo a responsabilidade tributária solidária nas hipóteses descritas nos incisos I e II. Desse modo, apesar da localização no capítulo relativo ao sujeito passivo, em verdade, a natureza jurídica de tal dispositivo impondo a solidariedade é de responsabilidade tributária. (CALCINI, 2009, p. 40)

Não concordamos com o posicionamento defendido por Marcos Vinícius Neder e Maria Rita Ferragut, exatamente porque o Código Tributário Nacional foi bastante claro ao inserir as normas relativas à solidariedade em um capítulo diferente do capítulo que versa sobre a responsabilidade tributária.

Os dispositivos que tratam da solidariedade encontram-se inseridos no capítulo denominado “Sujeito Passivo”, justamente porque a solidariedade regula as relações entre os sujeitos passivos da obrigação tributária. Já dentro do capítulo denominado “Responsabilidade Tributária”, mencionam-se os tipos de responsabilidade existentes. Esta é a razão mais óbvia que indica que a solidariedade não é um tipo autônomo de responsabilidade tributária: a ordenação do Código Tributário Nacional, que diferencia solidariedade de responsabilidade.

Além disso, examinando as características do instituto, constata-se que ela possui

a qualidade de ser um vínculo entre os sujeitos passivos tributários já existentes. A solidariedade não é uma forma de se incluir outras pessoas em uma relação jurídica tributária, não permite eleger um terceiro para ser obrigado ao pagamento do tributo, ela constitui um grau na responsabilidade tributária já existente, ainda que responsabilidade e solidariedade possam vir a ser estipuladas no mesmo dispositivo legal.

Para que exista a solidariedade já é pressuposto que haja mais de um devedor no pólo passivo da obrigação tributária. Neste sentido é o entendimento de Misabel Derzi, em comentários à obra de Aliomar Baleeiro:

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 garantias fidejussórias.

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá que 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. (DERZI in BALEIRO, 2005, p. 729)

Amilcar Falcão também acredita que a solidariedade representa apenas a intensidade da responsabilidade preexistente:

Sujeito passivo tributário com responsabilidade originária é o contribuinte (...) Os demais sujeitos passivos, no entanto, só se configuram se como tais instituídos por norma legal expressa. (...) Não excluem, pois, o devedor originário. Apenas, a lei lhes dá uma responsabilidade pelo tributo (obligatum), destacando-a da pessoa devedora originária (...) Varia a intensidade desta responsabilidade, podendo ir da solidariedade à substituição completa do contribuinte. (FALCAO, 1994, p. 87)

Diante do ensinamento dos doutrinadores citados, não há dúvida de que a solidariedade não é uma modalidade de responsabilidade, e sim um grau em que a responsabilidade pode ser aplicada, possibilitando a exigência simultânea da obrigação tributária sobre mais de uma pessoa. A graduação da aplicação da responsabilidade pode variar desde a solidariedade, passando pela subsidiariedade até a exclusividade, que pode se aplicar entre contribuintes e entre os diversos tipos de responsáveis.

Com clareza dispõe Cláudio Ferreira Valadão sobre o tema da solidariedade não ser um tipo de responsabilidade tributária:

A solidariedade, subsidiaridade e exclusividade não podem ser consideradas espécies de responsabilidade, mas sim aspectos inerentes a cada espécie de responsabilidade, isto é, podem estar presentes tanto na sucessão, quanto na responsabilidade de terceiros ou na responsabilidade por infrações. (VALLADÃO, 2009, p. 31)

Enfim, apesar das controvérsias doutrinárias, há argumentos suficientes e coerentes no sentido de que a solidariedade não é um tipo de responsabilidade tributária, mas uma graduação desta responsabilidade.

7 - CAUSAS DA RESPONSABILIDADE E DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

A criação de normas de responsabilidade tributária tem causa eminentemente arrecadatória, ou seja, visam aumentar o potencial da Fazenda Pública de arrecadar o crédito tributário, mas também se fundam em razões de necessidade para fins de tornar possível a exigência do tributo e por causas sancionatórias.

Em relação à causa arrecadatória, tem-se que as normas de responsabilidade visam oferecer maior conveniência e eficácia à atividade da Fazenda Pública de exigir o pagamento de tributos. Por exemplo, é certamente mais eficaz e menos oneroso eleger uma pessoa a quem seja mais oportuna - para o Fisco - a imposição tributária do que buscar o pagamento diretamente dos contribuintes.

Na hipótese da substituição tributária para frente, a responsabilidade tributária determina que o fabricante de um produto deve recolher o ICMS devido por toda a cadeia de circulação que se presume que irá ocorrer. Desta forma, é tarefa mais simplificada fiscalizar apenas um único sujeito - o fabricante - do que vários contribuintes de ICMS em toda a cadeia de circulação do produto.

Ademais, a exigência do tributo do responsável tributário ao invés do contribuinte também tem sua razão de ser fundada na necessidade de se exigir o tributo de uma outra pessoa, porque em certas situações o contribuinte originário desaparece, como no caso de uma sociedade que se extingue por haver sido incorporada por outra, ou até mesmo no caso do falecimento do contribuinte.

Outra causa de existência da responsabilidade tributária é a sancionatória. A responsabilidade é imputada como forma de sanção pelo ato praticado por uma determinada pessoa que prejudicou os interesses da fiscalização e eventualmente de terceiros. Neste caso, a razão de ser da imputação da responsabilidade é aplicar uma sanção à pessoa que infringiu a lei.

Sendo a solidariedade um grau da aplicação da responsabilidade tributária, tem-se que a sua razão de existir é bastante semelhante. Se através da instituição da responsabilidade a Fazenda poderá exigir o tributo de uma outra pessoa que não praticou o fato gerador, tem-se que através da instituição da solidariedade o Fisco terá a prerrogativa de exigir o tributo de mais de uma pessoa de forma simultânea.

Se a responsabilidade tributária visa aumentar a garantia do Fisco, a solidariedade vem incrementar esta garantia, acrescentando a possibilidade de execução de mais de uma pessoa ao mesmo tempo.

Enfim, a finalidade da solidariedade passiva tributária não difere da solidariedade comum no que se refere ao objetivo de aumentar a garantia do credor. De fato, ela visa aumentar a garantia do Fisco quanto ao efetivo recebimento do crédito tributário.

8 - O ART. 124, I DO CTN

8.1 - A Solidariedade e o Interesse Comum

O artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional determina que haverá solidariedade passiva tributária sempre que mais de uma pessoa possua interesse no fato gerador da obrigação principal tributária. É preciso também que o interesse existente seja comum aos devedores, ou seja, eles devem possuir um interesse de mesma natureza.

Imediatamente após a leitura deste dispositivo aparece a indagação acerca do que seja a expressão “interesse comum” em relação ao fato gerador.

Caldeira Miretti aponta que a expressão ‘interesse comum’ utilizada pelo CTN é infeliz por ser excessivamente genérica e insuficiente para, por si só, elucidar a forma de imputação da solidariedade na obrigação tributária:

(...) a disposição genérica, ‘interesse comum’, adotada pelo legislador do CTN, não é, suficientemente, adequada para revelar com precisão e segurança a exata medida da condição em que figuram os partícipes da concretização do fato gerador, já que existem hipóteses nas quais pessoas com interesse comum estão presentes e contribuem para a ocorrência do fato jurídico tributário, mas apenas uma delas é o sujeito passivo da obrigação tributária. (MIRETTI, 2002, v. 2, p. 211)

Paulo de Barros Carvalho também critica a utilização do referido termo, por sua excessiva imprecisão:

O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexos que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. (...) o interesse comum dos participantes do acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. (CARVALHO, 2007. p. 346/347)

O conceito de ‘interesse comum’ não foi definido pela lei, sendo expressão vaga, imprecisa, questionável e abstrata. Não é adequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Portanto, é imprescindível que seu significado seja investigado.

Preliminarmente, é preciso examinar o significado da palavra “interesse”. Como bem explicou Carnelutti, citado por Carreira Alvim, o interesse é uma posição do homem, uma “posição favorável à satisfação de uma necessidade” (CARNELUTTI, apud ALVIM 1998, p. 4). Em outras palavras, interesse é o intuito do homem de satisfazer sua necessidade

através de um bem. Interesse é uma pretensão, portanto.

Em seguida, necessário averiguar o que seria um interesse comum. Para que o interesse seja comum, é condição *sine qua non* que as partes interessadas estejam no mesmo pólo de uma determinada relação jurídica, porque somente desta forma haverá unidade no seu interesse.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

Em uma relação jurídica bilateral relativa a um fato gerador tributário, como uma prestação de serviços, sobre a qual incide o Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, o prestador e o tomador do serviço possuem interesse na celebração do negócio. Porém, importante ressaltar que os interesses de ambos não são comuns. Embora os interesses sejam coincidentes em relação à efetivação do negócio, eles também serão antagônicos, pois prestador e tomador ocupam posições contrapostas na relação jurídica. Enquanto ao prestador interessa prestar o serviço para receber o preço, ao tomador interessa receber o serviço prestado. Os interesses são contrapostos, portanto, e não comuns.

Interesse coincidente é aquele que existe quando mais de uma pessoa deseja que um determinado fato ocorra, por exemplo, que se realize uma compra e venda. Neste caso, comprador e vendedor possuem interesse coincidente, não possuem interesse comum.

Já o interesse comum é o interesse que une mais de uma pessoa em um grupo cujos integrantes façam parte de um mesmo pólo de uma relação jurídica. É o que ocorre quando dois compradores adquirem o terreno de dois vendedores. O grupo dos compradores possui o interesse comum de receber o bem e de pagar o preço. O grupo dos vendedores possui o interesse comum de entregar o bem e receber o preço. Entre os dois grupos haverá apenas o interesse coincidente de que a alienação ocorra.

A solidariedade tributária fundada no art. 124, I do CTN somente pode existir entre sujeitos que figurem no mesmo pólo de relação obrigacional, pois só assim o interesse poderá ser considerado como comum. Justamente por isto o prestador e o tomador de serviços jamais poderiam ser obrigados solidários ao pagamento do ISSQN com supedâneo no artigo 124, I do CTN, pois, ainda que ambos tenham interesse na realização do fato gerador, o interesse deles não é comum, mas sim oposto.

Em uma situação jurídica que constitui fato gerador de um tributo em que mais de

uma pessoa realize esta situação, os sujeitos que dela participam serão todos ao mesmo tempo contribuintes do tributo na parte que lhes cabe proporcionalmente, e serão responsáveis tributários em relação ao todo restante. E mais, é possível afirmar que se não houvesse a norma do art. 124, I, do CTN, a Fazenda Pública somente poderia exigir de cada obrigado a parte do tributo proporcional à sua participação no fato gerador.

É o que ocorre na hipótese bastante corriqueira de haver mais de uma pessoa proprietária de um imóvel ou de um automóvel. Como se sabe, tais propriedades são oneradas como o IPTU e com o IPVA, respectivamente. Portanto, se há mais de um sujeito interessado na situação que constitui o fato gerador da imposição tributária do IPTU, qual seja, ser proprietário de imóvel urbano, ou do IPVA, ser proprietário de veículo automotor, todos os proprietários serão obrigados solidários ao pagamento do imposto.

Não obstante, é necessário que se faça uma importante distinção. Se três pessoas são proprietárias de um imóvel, cada uma delas é contribuinte de 1/3 (um terço) do IPTU e será responsável solidário pelos demais 2/3 (dois terços). Cada proprietário será, portanto, simultaneamente contribuinte e responsável solidário.

Supondo os proprietários do imóvel resolvam vendê-lo para outro grupo de pessoas, o grupo dos compradores será solidariamente obrigado ao pagamento do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, visto que o legislador escolheu tal pólo da relação jurídica para recair a obrigação tributária. Segundo os ditames do art. 124, I do CTN, a solidariedade na obrigação de pagar o imposto de transmissão não pode atingir os vendedores, visto que estes também possuem interesse na realização do negócio jurídico da venda do imóvel, mas este interesse não é comum ao pólo obrigado ao pagamento do imposto. Por isto, serão devedores solidários todos aqueles que, conjuntamente adquiriram o imóvel, pois apenas eles possuem interesse comum no fato gerador da obrigação tributária: transmissão do imóvel. Os vendedores não possuem interesse comum com aqueles que a lei determinou que recaísse a obrigação tributária, pois por estarem em lado oposto da relação jurídica, é certo que o seu interesse é antagônico.

Luciano Amaro propõe uma interpretação coerente do art. 124, I, do CTN, explicitando que o interesse comum tem como requisito a participação direta dos interessados na realização do fato gerador:

O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos coproprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou

seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro. (AMARO, 2007, p. 316)

Portanto, segundo os ensinamentos de Luciano Amaro, para que uma pessoa seja obrigada solidária com respaldo no art. 124, I, do CTN, ela precisa ser também contribuinte na mesma relação tributária, em relação à parte da obrigação. Assim é que a solidariedade irá decorrer da participação da realização do fato gerador porque a pessoa executou, por si mesma, os fatos geradores da obrigação tributária, em concurso com outras. Frise-se que o sujeito passivo será contribuinte em relação ao seu quinhão na participação do fato gerador e será ao mesmo tempo responsável solidário pelo quinhão dos demais co-realizadores do fato gerador.

Poderia até haver solidariedade tributária entre pessoas que estejam em lados opostos de um negócio jurídico bilateral no qual a tributação recaia apenas sobre um destes lados. Contudo, para que esta solidariedade exista, é preciso que haja uma norma expressa que assim o afirme, visto que a invocação do art. 124, I do CTN não será capaz de sustentar tal solidariedade, por inexistência do imprescindível interesse comum.

Luiz Antonio Caldeira Miretti ensina que para fins da solidariedade prevista no art. 124, I do CTN é preciso que todos os devedores solidários possuam interesse comum na situação fática geradora da obrigação principal:

Para fins de análise do inciso I do art. 124, o objetivo do estudo deste preceito deve estar voltado para solidariedade passiva, que ocorre com a presença de mais de um sujeito passivo na mesma relação tributária de caráter obrigacional.

Nessa sujeição passiva da obrigação tributária destaca-se como premissa a existência do 'interesse comum' das pessoas que participam da situação fática geradora da obrigação principal (a solidariedade), e que, por conseqüência, passam a condição de devedores solidários" (MIRETTI, 2006, p. 222)

Fábio Fanucchi defende que o interesse comum é fator indispensável para a configuração da solidariedade fundada no art. 124, I do CTN, e que constitui um excesso envolver terceiros para fins de adimplemento da obrigação tributária quando eles não possuem relação alguma com o fato gerador tributário:

Na verificação da solidariedade de fato, entretanto, não é impossível que se cometam

excessos, tentando envolver a responsabilidade de terceiros numa relação obrigacional tributária de cujo fato gerador não se tenham beneficiado ou, nele não tenham interesse comum ou do sujeito passivo (FANUCCHI, 1976, p. 249).

O comando contido no art. 124, I do CTN mostra que basta a existência do interesse comum em relação ao fato gerador para que automaticamente seja instalada a solidariedade passiva tributária. Não é necessário que haja outra norma que determine, para cada tributo, a mesma previsão. Como o Código Tributário Nacional trata de normas gerais tributárias, tem-se o lançamento tributário em relação às pessoas interessadas no fato gerador do tributo é imediato.

Hugo de Brito Machado é assente com este entendimento:

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos. (MACHADO, 2004, v. 2, p. 460)

Há doutrinadores que discordam desta assertiva, sob o fundamento de que toda obrigação solidária tributária deve ser prevista especificamente na norma que institui o tributo. Cita-se a doutrina dissonante de Aliomar Baleeiro, que afirmou que os casos de interesse comum mencionados no art. 124, I, do Código Tributário Nacional devem ser explicitados pela lei: “O CTN não diz em que consiste ou em que casos se manifesta o “interesse comum”. A lei tributária o dirá.” (BALEEIRO, 2005, p. 728)

No entanto, apesar da divergência doutrinária apontada, tem-se que a melhor interpretação do art. 124, I, do CTN, aponta para a desnecessidade de haver nova disposição de lei específica para cada tributo com o fim de determinar os obrigados solidários. Se houvesse esta necessidade, não haveria motivo para existir esta norma geral, bastaria a existência do inciso II do art. 124. Enfim, mesmo que não haja norma específica para cada imposto, todas as pessoas que tenham interesse comum no fato gerador serão responsáveis solidárias no adimplemento do tributo.

Luciano Amaro concorda com a assertiva de que não há necessidade dos casos de interesse comum serem explicitados por lei, discordando do posicionamento de Aliomar Baleeiro:

Anote-se, em primeiro lugar, que, se os casos de interesse comum precisassem ser explicitados em lei, como disse Aliomar Baleeiro, o item I do art. 124 seria inútil, pois as hipóteses todas já estariam na disciplina posta pelo item II. Nos casos que se enquadrarem no questionado item I a solidariedade passiva decorre desse próprio dispositivo, sendo

desnecessário que a lei de incidência o reitere. Situações outras, não abrangidas pelo item I, é que precisarão ser definidas na lei quando esta quiser eleger terceiro como responsável solidário. (AMARO, 2007, p. 315)

Assim, haverá obrigação solidária entre aqueles que possuem este interesse comum mesmo que a lei específica do tributo seja omissa, pois se trata de uma norma geral.

8.2 - Interesse Jurídico

Para que se materialize a solidariedade tributária com escopo no artigo 124, I, do CTN, é preciso que o interesse comum que exista entre os obrigados solidários seja um interesse jurídico, não sendo relevantes para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social.

Distinguir o interesse jurídico dos demais tipos de interesses não é tarefa das mais fáceis, visto que o interesse jurídico pressupõe sempre a existência de algum outro tipo de interesse. Esta dificuldade já foi registrada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que procurava distinguir o interesse apenas econômico do interesse qualificado como jurídico:

"Não há como pôr em linha delimitada, estanque, um e outro: o interesse econômico penetra na vida jurídica assumindo sua legitimidade quando encontra na lei a expressão formal. E o interesse jurídico não é simples fórmula vazia, sem conteúdo, exprimindo muitas vezes, na maioria, um interesse econômico. Dizer até onde se estende um ou onde outro principia é tarefa que os doutos ainda não cumpriram; distinguir o domínio de um ou de outro não conseguiram ainda os estudiosos, oscilando em sentidos diversos, conforme a linha de pensamento, que sustentam, e a própria ideologia, a que servem".¹⁵

A despeito da dificuldade doutrinária, De Plácido e Silva diferencia com propriedade o interesse econômico e o interesse moral do interesse jurídico:

O (interesse) moral decorre dos direitos à vida, à liberdade, ao sossego, ao bem-estar, à honra, à fama.

O econômico estrutura-se toda vez que a coisa ou o fato, calcado em um bem material, ou mesmo em um direito ou bem intelectual, possa ser convertido ou transformado em valor pecuniário.

E se diz jurídico quando, um ou outro, se apresentam legítimos, de modo a autorizar a pessoa a defendê-los, segundo as regras do Direito.

Nesta razão, o interesse jurídico é o interesse juridicamente ou legalmente protegido, porque se exhibe legítimo, positivo, certo, atual e inequívoco. (DE PLÁCIDO E SILVA, 1987, v. 2, p. 497)

¹⁵ STF - Rel. Ministro Oscar Corrêa. 1ª Turma. A.I. 89.977, j. 24/03/83, *apud* ARRUDA ALVIM. *Assistência-Litisconsórcio. Repertório de jurisprudência e doutrina*. São Paulo: RT, 1986, p. 124

Portanto, o interesse jurídico é aquele interesse – seja econômico ou moral - que deriva de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres, e que o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

O interessado juridicamente deve ser, portanto, partícipe da relação jurídica questionada, entendendo-se relação jurídica como o conflito de interesses regulado pelo Direito (SANTOS, 1998, p. 06).

Quando uma sociedade pratica um fato gerador tributário, ocorre uma relação jurídica entre esta e o Fisco, porque ambos possuem interesses conflitantes: a sociedade deve pagar o tributo e a Fazenda tem direito de receber. O sócio da empresa não possui participação nesta relação jurídica porque ele não é sujeito de direitos e deveres dentro desta relação, estabelecida unicamente entre a sociedade e a Fazenda Pública. Quem deve pagar o tributo é a sociedade, e não o sócio. Portanto, a realização do fato gerador pela sociedade não atinge o sócio em sua esfera de direitos ou deveres, e por isto ele não faz parte da relação jurídica. Por consequência, não tem interesse jurídico nesta relação em que é alheio.

Em suma, o interesse jurídico se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo lado da relação jurídica que consista no fato gerador do tributo. Apenas o partícipe de uma relação jurídica que tem um direito seu ameaçado terá interesse jurídico nesta situação. A pessoa estranha à relação jurídica que está em conflito não possui interesse jurídico, porque não possui direito ou dever em controvérsia.

Se uma pessoa jurídica é proprietária de um imóvel, esta propriedade irá gerar a tributação pelo IPTU, sendo que a sociedade possui interesse jurídico no fato gerador da obrigação tributária (propriedade do imóvel), porque é ela que pode desfrutar dos direitos decorrentes desta propriedade e também é obrigada a arcar com os deveres dela advindos. Lado outro, o sócio que compõe os quadros da pessoa jurídica também possui interesse na propriedade do imóvel, visto que ela lhe proporciona auferir a distribuição de lucros da sociedade. Contudo, o seu interesse é estritamente financeiro, e não jurídico, porque ele não faz parte da relação jurídica com a Fazenda Pública. Como foi dito, tal relação ocorre entre a sociedade que praticou o fato gerador tributário e a Fazenda Pública.

Desta forma, o interesse financeiro de um sócio em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da sociedade da qual participe não faz dele um obrigado solidário pelos tributos devidos com supedâneo no art. 124, I, posto que o seu interesse na realização da situação que constitua fato gerador tributário não é jurídico, apenas financeiro, podendo ser até mesmo moral.

Rubens Gomes de Sousa assim leciona sobre a o interesse jurídico comum de que trata o art. 124, I do CTN, destacando que este interesse deve ser jurídico:

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. (SOUSA, 1960, p 67)

Hugo de Brito Machado discorre que o interesse qualificado para gerar a solidariedade deve ser, necessariamente, um interesse jurídico:

(...) o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica. (MACHADO, 2007, p.165)

Crucial destacar que a responsabilidade solidária decorrente do artigo 124, I do CTN só poderá subsistir quando todos os sujeitos passivos houverem realizado conjuntamente o fato gerador, porque esta é a única hipótese em que todas as pessoas possuem interesse jurídico comum neste fato que originou a tributação. Serão eles contribuintes em relação à cota parte que lhes diz respeito proporcionalmente em relação ao tributo a ser pago e serão responsáveis solidários em relação à cota parte dos demais participantes do fato gerador.

O Superior Tribunal de Justiça já reconheceu que o interesse econômico de uma pessoa no fato gerador não é suficiente para caracterizar a solidariedade com base no art. 124, I do CTN, fazendo-se necessária a existência de um interesse jurídico, que pressupõe que a pessoa realmente participe da situação que constitui o fato gerador tributário:

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.¹⁶

Enfim, para que se configura a solidariedade fundada no interesse comum, não é suficiente que se participe de ações que acarretem na ocorrência do fato gerador. É fundamental que se realize, pessoalmente, em conjunto com outras, a materialidade do próprio fato gerador, pois somente assim se caracterizará o interesse jurídico que imputa a

¹⁶ STJ - REsp 884845/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009

solidariedade.

8.3 - Os Sócios Administradores de Pessoas Jurídicas e o Interesse Comum

É comum encontrar na doutrina e na jurisprudência imputação de obrigação tributária solidária aos sócios administradores de sociedades com supedâneo no art. 124, I, do CTN. Alega-se que os sócios administradores teriam interesse no fato gerador de forma comum em relação à sociedade, e por isto arcariam com a responsabilidade solidária.

A jurisprudência a seguir é uma amostra deste tipo de entendimento que existe nos tribunais judiciais e administrativos:

Execução Fiscal - **Redirecionamento da execução para sócio - Possibilidade devido à solidariedade existente pelo interesse em comum na situação que constituiu o fato gerador** - não comprovação do alegado pelo agravante - meras alegações que não amparam sua pretensão. Recurso não provido.¹⁷

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO À COBRIGADA - POSSIBILIDADE - ALEGADA PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA - IMPENHORABILIDADE DE PEQUENO IMÓVEL RURAL . Lançar na CDA a relação dos sócios gerentes, coobrigados é direito assegurado ao exequente, nos termos do art. 2º, § 5º, I e § 6º, da Lei de Execução Fiscal, constituindo, inclusive, requisito essencial à formação título executivo, à **constatação da solidariedade, por INTERESSE COMUM com os negócios da sociedade empresarial, sobretudo porque expressamente designados como tais por lei (art. 124, I, do CTN)**, conforme responsabilidade que lhes é atribuída pelo art. 134, III, do CTN. Constando o nome da sócia gerente em Certidão de Dívida Ativa assegura-se à Fazenda condições de viabilidade para lhe redirecionar ação, porquanto, como tal, está legitimada passiva para a relação processual executiva - CPC art. 568, I - muito embora não se lhe confirma a sua responsabilidade tributária, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), matéria de direito material - art. 135 do CTN - a ser decidida pelas vias cognitivas próprias. (...) ¹⁸.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. NÃO INCLUSÃO DO NOME DO RESPONSÁVEL NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. IMPENHORABILIDADE DOS MÓVEIS QUE GUARNECEM A RESIDÊNCIA. 1. A não inclusão do nome do responsável tributário na certidão de dívida ativa não impede que este, uma vez citado, tenha os seus bens penhorados. 2. **Os sócios-gerentes são solidariamente responsáveis pelo pagamento de tributos não recolhidos, nos termos preconizados no CTN** (art. 135, I, c/c o art. 124). **Trata-se de solidariedade em razão do interesse comum na situação tributada**. 3. A geladeira, o fogão, a televisão, o armário, a mesa de jantar, a estante e a máquina de escrever são bens impenhoráveis (Lei nº 8.009/90 - art. 1º, parágrafo único e 2º). Precedentes do STJ. 4.

¹⁷ TJSP 0387712-43.2009.8.26.0000 Agravo de Instrumento, Relator: Marrey Uint, 3ª Câmara de Direito Público, julgamento: 11/08/2009, Data de registro: 04/09/2009

¹⁸ TJMG - 1.0702.07.413087-4/001(1) Numeração Única: 4130874-55.2007.8.13.0702 Relator: Des. EDUARDO ANDRADE Julgamento: 04/08/2009; Publicação: 28/08/2009

Provimento parcial da apelação.¹⁹

LUCRO ARBITRADO - BASE DE CÁLCULO - Legitimado o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, este será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados nas normas legais específicas sobre a receita conhecida. O contribuinte não apresentou documentos que comprovassem a base de cálculo por ele utilizada. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DEVIDO PROCESSO LEGAL - Fica afastada a hipótese de cerceamento do direito de defesa, quando o acusado é cientificado dos fatos que lhe são imputados e, no exercício pleno de sua defesa, manifesta contestação de forma ampla e irrestrita, que é recebida e apreciada pela autoridade julgadora. **SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador e aquelas expressamente designadas em lei são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.** São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei **os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.** Recurso improvido.²⁰

“Lançar na CDA a relação dos **sócios gerentes, coobrigados** é direito assegurado ao exequente, nos termos do art. 2º, § 5º, I e § 6º, da Lei de EXECUÇÃO FISCAL, constituindo, inclusive, requisito essencial à formação título executivo, à constatação da **SOLIDARIEDADE, por interesse comum com os negócios da sociedade empresarial, sobretudo porque expressamente designados como tais por lei (art. 124, I, do CTN) (...).**”²¹

Contudo, os julgados citados mostram-se equivocados em razão de haverem interpretado indevidamente o art. 124, I, do CTN, confundindo interesse econômico do interesse jurídico. É claro que a prática de atos jurídicos que são também fatos geradores de tributos interessam aos sócios administradores das pessoas jurídicas, mas este interesse é meramente econômico, e não jurídico. Portanto, não havendo interesse jurídico, não poderá haver a imputação de responsabilidade solidária.

Os sócios administradores podem ser responsabilizados por obrigações tributárias das sociedades das quais fazem parte, mas isto decorrerá de outros motivos que não sejam o interesse comum. Não há interesse comum entre a sociedade e o sócio porque eles são pessoas distintas que não praticaram o fato gerador conjuntamente, ocorrendo o mesmo em relação ao administrador não sócio.

Há quem defenda que o cometimento de infrações pelos sócios acarretaria no interesse comum destes em relação à empresa. Contudo, tal interpretação não é coerente com

¹⁹ TJMG - AC 93.01.35326-1/MG, Rel. Juiz Olindo Menezes, Terceira Turma, DJ p.199 de 06/03/1998.

²⁰ Recurso 163809 Número do Processo 10680.009372/2006-47 Órgão Julgador Quinta Turma Especial, Sexta Câmara, Primeiro Conselho de Contribuintes. Contribuinte EMPRESA DE PARTICIPAÇÕES E MEDICINA CONSULTE LTDA Recurso Voluntário - Negado Provimento Por Unanimidade Data da Sessão 15/09/2008 Relator Benedicto Celso Benício Júnior Nº Acórdão 195-00014.

²¹ STJ - AMS 1997.01.00.063804-6/DF, Rel. Juíza Federal Gilda Sigmaringa Seixas (conv.), 2ª Turma Suplementar, DJ p.172 de 18/06/2003.

a interpretação das prescrições legais. O interesse comum é um fator que decorre da conduta lícita de ser co-partícipe da realização do fato gerador tributário; ocorre quando uma determinada situação interfere nos direitos e deveres de uma pessoa, a ponto de que ela possa ter legitimidade para arguí-la em juízo por ser parte na relação jurídica em conflito. O interesse jurídico se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo lado da relação jurídica que consista no fato gerador do tributo, como já foi mencionado em tópico anterior.

Já no caso da eventual conduta ilícita do sócio-administrador, não há realização conjunta do fato gerador entre sócio e sociedade, o que ocorre é a prática do ato ilícito gera a responsabilidade tributária.

Por exemplo, quando o sócio-administrador comete o ato ilícito de sonegar tributos através da ocultação da receita da sociedade, o fato dele retirar algum proveito econômico – ilícito – com tal atitude, não o torna realizador do fato gerador tributário, e por isto ele não teria interesse jurídico no fato gerador. O Código Tributário separa nitidamente as duas circunstâncias: a solidariedade tributária gerada pelo interesse comum no fato gerador e a responsabilidade de terceiros por atos ou omissões capazes de dificultar a satisfação do crédito tributário.

O crédito tributário apenas poderá ser exigido dos sócios e demais administradores se estes tiverem praticado atos com excesso de poderes, infrações à lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, III do CTN. Além disso, nos termos do art. 134, III e VII do CTN, poderá haver a responsabilização subsidiária dos administradores no caso de atos ou omissões por estes desencadeados que causaram a impossibilidade de exigência do tributo da pessoa jurídica pelo fisco, dentre as quais se inclui a liquidação de uma sociedade que seja de pessoas, e não de capital.

As condutas e circunstâncias elencadas nos artigos 134 e 135 do CTN não possuem nenhum liame com a solidariedade baseada no interesse comum, sendo que a previsão legal não pode ser estendida para abarcar situações que não se referiam ao interesse coincidente das partes em relação ao fato gerador.

Desta forma, quando os sócios praticam ato ilícito causador de responsabilidade tributária, ou se os administradores praticam condutas que impossibilitem o recebimento do tributo pelo Fisco, embora estas pessoas tornem-se obrigadas ao pagamento do tributo, a motivação de sua responsabilidade não será a solidariedade descrita no art. 124, I, e sim aquela a que se refere o art. 134 e ao art. 135 do CTN.

8.4 - A Solidariedade e os Grupos Econômicos

Atualmente é significativa a ocorrência da organização das sociedades sob a forma grupos econômicos. A complexidade das relações econômicas demanda que as atividades empresariais sejam exercidas de forma eficaz e eficiente, de maneira cada vez mais racional para haver a diminuição de custos e maior competitividade em uma economia globalizada, sendo que o agrupamento de empresas tem sido uma alternativa freqüente para atingir estes objetivos. Os grupos de sociedades também visam organizar melhor a forma de administração das atividades econômicas.

A participação em um grupo econômico não retira das sociedades que o compõe a sua individualidade e autonomia, de modo que seus direitos, obrigações e patrimônio não se misturam. Em regra, cada uma delas irá responder sozinha pelos seus débitos, inclusive tributários, a menos que haja lei específica que determine esta responsabilidade, o que não ocorre no Direito Tributário.

O direito brasileiro classifica os agrupamentos empresariais em grupos econômicos de fato e de direito. Os grupos econômicos de direito se organizam através de uma convenção registrada publicamente com regras próprias para reger o grupo, sem, contudo, que cada sociedade que o compõe mantenha a sua individualidade.

Já os grupos econômicos de fato são aqueles nos quais há participação de uma sociedade no capital de outra, mas sem que haja uma organização jurídica que discipline as suas relações enquanto grupo. Tratam-se das sociedades coligadas (ou filiadas), controladas e controladoras.

Embora os agrupamentos econômicos sejam construções absolutamente lícitas e reguladas por lei, nos quais cada sociedade que os compõe mantém a sua individualidade jurídica, econômica e patrimonial, não é raro encontrar na jurisprudência decisões no sentido de que haveria responsabilidade tributária solidária entre sociedades que formam um grupo econômico porque estas teriam interesse comum no fato gerador do tributo.

Sobre a obrigação solidária baseada no interesse comum, assim se manifestou Kiyoshi Harada, afirmando que se trata de um grande equívoco considerar como obrigadas solidárias as sociedades que pertencem a um mesmo grupo econômico:

Quanto à responsabilidade prevista no inciso II, do art. 124 do CTN já a examinamos em estudos anteriores concluindo que a ordem jurídica vigente não abriga a chamada responsabilidade solidária objetiva.

A responsabilidade tributária solidária de que cuida o inciso I é um dos temas onde grassa

a maior confusão. Basta a interdependência entre as empresas, caracterizada pela composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades para concluir-se pela responsabilidade tributária solidária. Isso é um grande equívoco. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal. (HARADA ...)

Para demonstrar a existência de entendimento jurisprudencial equivocado, no qual se considera haver solidariedade tributária baseada no interesse comum descrito no art. 124, I, do CTN pelos simples fato de sociedades pertencerem a um mesmo grupo econômico, colacionam-se julgados de tribunais de todo o país:

TRF 1ª Região:

TRIBUTÁRIO - AÇÃO CAUTELAR FISCAL PREPARATÓRIA - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE SEM PATRIMÔNIO CONHECIDO - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE SÓCIOS "LARANJAS" - ALTERNÂNCIA E **IDENTIDADE DE INTERESSE ENTRE SOCIEDADES CONTROLADAS, INFORMALMENTE, POR UM GRUPO ECONÔMICO - ILEGITIMIDADE PASSIVA REJEITADA - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART. 124** - DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - INDISPONIBILIDADE DE BENS - ADMISSIBILIDADE - LEI Nº 8.397/92, ARTS. 2º, II, V, VI E IX, E 3º, I E II -(...) 1 - Consoante entendimento pacífico da jurisprudência, em Ação Cautelar Preparatória contra sociedades controladas, informalmente, por um grupo econômico, **incabível discussão sobre ilegitimidade passiva ad causam porque há presunção legal de responsabilidade solidária entre todos os integrantes do grupo. (Código Tributário Nacional, art. 124.)** (...) 10 - Comprovada pela Autora a dissolução irregular de Coopfort Serviços Ltda, responsável pelo não-recolhimento de milhões em impostos e contribuições, sem patrimônio conhecido, o que dificulta ou impede a satisfação do crédito, além da interposição fraudulenta de sócios, ficou, suficientemente, cumprido, o disposto nos arts. 2º, II, V, VI e IX, e 3º, I e II, da Lei nº 8.397/92. Conseqüentemente, lúdima a desconsideração da personalidade jurídica decretada, com a indisponibilidade dos bens de propriedade dos Réus. 11 - Desistência do recurso de Apelação da Autora homologada. 12 - Apelação dos Réus denegada. 13 - Remessa Oficial provida em parte. 14 Região- Sentença reformada parcialmente.²²

PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - SOLIDARIEDADE ENTRE EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO - NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA - VIA ADEQUADA: EMBARGOS DO DEVEDOR - SUSPENSÃO A DECISÃO AGRAVADA - AGRAVO PROVIDO. (...). 2. Alegações sobre tema controverso e que demandam exame de provas (com contraditório) não encontram espaço na via estreita da exceção de pré-executividade, limitada àquelas situações apreciáveis de plano pelo julgador. 3. **Em tema de "solidariedade tributária", o STJ reputa essencial**

²² TRF 1 AC 2007.01.99.053004-9/MG, Rel. Desembargador Federal Catão Alves, 7ª Turma, e-DJF1 p.613 de 19/12/2008

o exame concreto da existência ou não do conglomerado empresarial (AgRg-REsp nº 1.097.173/RS), com o fito de aferir se há ou não "interesse comum no fato gerador da obrigação tributária", o que reclama ampla dialética processual na via própria (embargos do devedor). 4. Agravo provido: exceção de pré-executividade rejeitada. 5. Peças liberadas pelo Relator, em 31/08/2010, para publicação do acórdão.²³

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL DE OBTENÇÃO DE CERTIDÃO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. **GRUPO ECONÔMICO. DÉBITOS DE UMA DAS EMPRESAS INTEGRANTES. SOLIDARIEDADE. CTN. ART. 124.** SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CTN, ART. 151 E INCISOS. 1. O direito fundamental de obter dos órgãos públicos qualquer certidão para esclarecer situação individual, previsto no art. 5º, XXXIV, da Constituição Federal vigente, não é absoluto, podendo a legislação ordinária condicioná-lo a requisitos. 2. **Em se tratando de grupo econômico, surge o instituto da solidariedade (art. 124 do CTN), que estabelece serem solidariamente obrigadas pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal**. 3. Tendo a empresa débito tributário regularmente lançado, a obtenção de certidão negativa de débito pressupõe o pagamento do tributo devido ou a suspensão da sua exigibilidade, nos casos previstos no art. 151 do CTN. Precedentes deste Tribunal. 4. Apelação improvida.²⁴

TRF 2ª Região:

TRIBUTÁRIO – RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO – AÇÃO DE EXECUÇÃO – PÓLO PASSIVO – ART. 121 E 124 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. I – A questão prende-se à determinação do responsável tributário, como previsto nos artigos 121, 124 e 135 do Código Tributário Nacional. II – **A regra da solidariedade tributária importa na afirmação da responsabilidade daqueles que “tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”** e daqueles expressamente em lei indicados. III – Ao interesse no fato gerador, conjuga-se a responsabilidade pelas obrigações tributárias, tal como expressamente previsto nos artigos citados. IV – **Não se pode afastar a responsabilidade do representante legal da pessoa jurídica, ao argumento de que somente decorre a responsabilidade quando vinculada à prática do exercício exorbitante ao contrato ou estatuto.** V – O artigo 121 do Código Tributário Nacional distingue o contribuinte e o responsável tributário, ao estatuir serem sujeitos passivos da obrigação principal aquele que mantém “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, bem assim aquele que entende ser o responsável “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.²⁵

TRF 3ª Região:

EXECUÇÃO FISCAL - INCLUSÃO NO PÓLO PASSIVO DE EMPRESA PERTENCENTE A GRUPO ECONOMICO DE FATO - SOLIDARIEDADE , ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN. 1. **São solidariamente obrigadas as pessoas que**

²³ TRF 1ª Região AG 0072186-41.2009.4.01.0000/MG, Rel. Des. Federal Luciano Tolentino Amaral, 7ª Turma, e-DJF1 p.267 de 17/09/2010.

²⁴ TRF 1ª Região AMS 1997.01.00.063804-6/DF, Rel. Juíza Federal Gilda Sigmaringa Seixas (conv.), 2ª Turma Suplementar (inativa), DJ p.172 de 18/06/2003.

²⁵ TRF-2 Agravo de Instrumento Processo: 2004.02.01.001954-7 4ª Turma Especializada Rel. Des. Federal Julieta Lúcia Decisão: 22/05/07 Fonte DJU - Data:21/06/07 – Pág.:154

tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal' (artigo 124, inciso I, do CTN). 2. Os fatos alegados e provados justificam o reconhecimento, no caso, da solidariedade prevista no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional. 3. Agravo de instrumento provido.²⁶

EXECUÇÃO FISCAL - SOLIEDARIEDADE - ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN - GRUPO ECONÔMICO DE FATO - DEMOSTRAÇÃO DE INTERESSE COMUM .1. **As empresas que possuem interesse em relação à obrigação tributária estão solidariamente obrigadas. 2. O fato das empresas apresentarem diversas ligações demonstra pertencerem a grupo econômico de fato. 3. Inteligência do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.** 4. Agravo de instrumento provido.²⁷

EXECUÇÃO FISCAL - SOLIEDARIEDADE - ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN - GRUPO ECONÔMICO DE FATO - DEMOSTRAÇÃO DE INTERESSE COMUM .1. **As empresas que possuem interesse em relação à obrigação tributária estão solidariamente obrigadas. 2. O fato das empresas apresentarem diversas ligações demonstra pertencerem a grupo econômico de fato. 3. Inteligência do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.** 4. Agravo de instrumento provido.²⁸

EXECUÇÃO FISCAL - SOLIEDARIEDADE - ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN - GRUPO ECONÔMICO DE FATO - DEMOSTRAÇÃO DE INTERESSE COMUM .1. **As empresas que possuem interesse em relação à obrigação tributária estão solidariamente obrigadas. 2. O fato das empresas serem constituídas pelos mesmos sócios e parentes em linha reta demonstra pertencerem a grupo econômico de fato. 3. Inteligência do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.** 4. Agravo de instrumento provido.²⁹

TRF 4ª Região

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. INCRA. SAT. EXIGIBILIDADE. **O artigo 124, I, do CTN e o artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, admitem a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre componentes do mesmo grupo econômico. Havendo prova de que as empresas são integrantes do mesmo grupo econômico e que possuem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, devem elas permanecerem no pólo passivo da execução.** (...) ³⁰

DECISÃO MONOCRÁTICA: (...) Verifico que a questão de fundo comporta julgamento monocrático à luz do art. 557, caput, do CPC, pelo que passo, desde já, ao exame da apelação. Ilegitimidade passiva Sustenta a recorrente, ser parte ilegítima para figurar no pólo passivo da demanda executiva, porquanto, a notificação de lançamento do débito foi

²⁶ TRF 3 – Agravo de Instrumento - 336462 Processo: 2008.03.00.019685-7 Relator Des. Fed. Fabio Prieto, 4ª Turma, Julg. 29/01/2009, Publicação/Fonte DJF3 CJ2 DATA:29/04/09 Pág.: 876.

²⁷ TRF 3 – Agravo de Instrumento 355261 Processo: 2008.03.00.045210-2 Des. Fed. Fabio Prieto, 4ª Turma, Julg. 08/10/2009, Publicação/Fonte DJF3 CJ1 DATA:24/11/09 Pág.: 437.

²⁸ TRF 3 Agravo de Instrumento - 335017 Processo: 2008.03.00.017764-4 Relatora Juíza Federal Convocada Mônica Nobre, 4ª turma, Julg. 19/02/2009, Publicação/Fonte DJF3 CJ2 DATA:29/06/2009 PÁG. 234.

²⁹ TRF 3 Agravo de Instrumento 331603 Processo: 2008.03.00.012831-1 Relatora Juíza Federal Convocada Mônica Nobre 4ª turma Julg. 19/02/2009, Publicação/Fonte DJF3 CJ2 DATA:26/05/2009 PÁG. 620.

³⁰ TRF 4, AC 2006.72.04.003046-2, 1ª Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 07/07/2009.

emitida contra pessoa jurídica distinta, cujo endereço e controle social são diversos da apelante. Assim, não pode uma empresa responder pelo débito da outra. Tal tese, contudo, não merece prosperar. **Verificados os elementos constantes nos autos, observa-se que não se trata da atribuição da dívida a empresa diversa da devedora e, sim, da atribuição de responsabilidade solidária, dada a caracterização de conglomerado ou grupo econômico.** (...) A solidariedade natural ou de fato a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, no caso, relativamente aos contribuintes Pedrini Plásticos Ltda e Embrapla - Empresa Brasileira de Plásticos SA. O que se constata, a partir dos fatos narrados no relatório fiscal pertinente ao procedimento administrativo, é a existência de um conglomerado econômico de fato entre essas empresas. Assim, cabia ao embargante desconstituir tal assertiva, o que, in casu, não ocorreu. Dessa forma, a fiscalização qualificou corretamente a empresa Pedrini Plásticos Ltda como sujeito passivo solidário, não se verificando, outrossim, ofensa ao contraditório ou cerceamento de defesa. (...) ³¹

Tribunal de Justiça de São Paulo:

Agravo de instrumento - Execução Fiscal - Redirecionamento da execução para empresa do mesmo grupo - Possibilidade devido à solidariedade existente pelo interesse em comum na situação que constituiu o fato gerador - Recurso não provido. ³²

Agravo de Instrumento - **Penhora de bens de integrantes de grupo de empresas - Admissibilidade - Inteligência do art. 124, I, do CTN** - Recurso desprovido. Agravo de Instrumento - Oferecimento de bem que se encontra localizado fora da comarca - Admissibilidade em tese - In casu, porém, em face das peculiaridades do processo, correta a r. decisão que afastou a penhora - Tentativa de frustrar o recebimento do crédito executado - Recurso desprovido. ³³

Agravo de Instrumento – Execução Fiscal - Penhora - Determinada constrição de ativos financeiros por meio do sistema BACENJUD - Empresa do mesmo grupo econômico Possibilidade - Recurso desprovido. ³⁴

Agravo de Instrumento - Penhora em Execução Fiscal - Constrição de ativos financeiros - Empresas do mesmo grupo econômico - Possibilidade de penhora - Agravo não provido. ³⁵

Além dos acórdãos judiciais que estabelecem a suposta existência de obrigação solidária entre sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, também há julgados administrativos que defendem este mesmo posicionamento. O Conselho de Contribuintes

³¹ TRF 4, AC 2004.72.05.005817-4, 1ª Turma, Relator Joel IlanPaciornik, D.E. 18/09/2009.

³² TJSP - Agravo de Instrumento 9365835800; Relator: Marrey Uint,: 3ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 11/08/2009; Data de registro: 04/09/2009

³³ TJSP 0199582-06.2008.8.26.0000 Agravo de Instrumento Relator: Marrey Uint 3ª Câmara de Direito Público julg.: 06/05/2008 Data de registro: 27/05/2008

³⁴ TJSP - Agravo de Instrumento 8352985000, Relator: Sérgio Gomes, 9ª Câmara de Direito Público, Data do julgamento: 28/01/2009; Data de registro: 11/02/2009.

³⁵ TJSP - Agravo de Instrumento 7780345200 Relator: Luís Francisco Aguilar Cortez, 1ª Câmara de Direito Público Data do julgamento: 26/08/2008 Data de registro: 03/09/2008:

Federal (Atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), também exarou decisões para responsabilizar tributariamente empresas de um mesmo grupo econômico com fundamento no art. 124, I, do CTN, como se vê da ementa:

PREVIDENCIÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – INFRAÇÃO – GRUPO ECONÔMICO – CARACTERIZAÇÃO – SOLIDARIEDADE. (...) Se a auditoria fiscal verificar a existência de grupo econômico de fato, deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas ou infrações cometidas aos participantes Recurso Voluntário Negado.³⁶

Não obstante a grande quantidade de julgados que entendem que o simples fato de uma sociedade participar de um grupo econômico acarreta a imposição de solidariedade tributária com fulcro no art. 124, I do CTN, esta assertiva não é verdadeira.

A obrigação tributária solidária com fundamento no art. 124, I do CTN, não se configura apenas em razão da existência de um grupo econômico, pois as sociedades que o compõem não possuem interesse jurídico comum no fato gerador tributário realizado por uma delas.

O equívoco mais ordinário que se encontra na tentativa de se responsabilizar as sociedades que fazem parte de um grupo econômico é afirmar que a existência da responsabilidade tributária subsiste porque uma sociedade possui interesse comum no fato gerador praticado por outra sociedade.

É bem verdade que uma sociedade possui interesse nos contratos celebrados por outra empresa que participa do mesmo grupo econômico, bem como pela aquisição e alienação de bens e todos os negócios jurídicos por ela realizados. Estas situações e negócios jurídicos podem constituir fatos geradores de tributos, então parece claro que uma sociedade possui interesse nos fatos geradores praticados por outra sociedade do mesmo grupo. A existência do interesse é inegável, porque a realização de um negócio jurídico ou a simples existência de uma determinada situação de fato tal como ser proprietária de um bem pode afetar as demais em razão de aumentar a lucratividade de ou incidir em prejuízo. O sucesso financeiro de uma empresa causa a sua valorização e, conseqüentemente, de todo o grupo, ainda que seu patrimônio seja distinto das demais.

Contudo, fundamental perquirir qual o tipo de interesse existente acerca dos negócios praticados por empresas pertencentes a um mesmo grupo. Se ele for movido apenas

³⁶ Nº Recurso 245666 Número do Processo 10875.005802/2003-21 Turma 2ª Câmara Contribuinte BAUDUCCO & CIA. LTDA. Recurso Voluntário - Negado Provimento Por Unanimidade Data da Sessão 12/02/2008 Relator Antônio Lisboa Cardoso Nº Acórdão 206-00375

por razões econômicas, financeiras e negociais não será capaz de gerar a responsabilidade tributária, visto que esta apenas se configura se existente o interesse jurídico, e não econômico.

O interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. E este tipo de interesse não existe entre sociedades que mantêm a sua independência e distinção, ainda que vinculadas a um objetivo econômico comum. Para que duas sociedades tivessem interesse jurídico comum capaz de imputar a solidariedade, seria necessário que ambas tivessem realizado conjuntamente o fato gerador tributário, como, por exemplo, que ambas fossem proprietárias do mesmo imóvel, ou que tivessem prestado um serviço em conjunto ou que tivessem alienado um produto ao mercado consumidor em parceria.

O simples fato de algumas sociedades pertencerem a um grupo econômico não acarreta na responsabilidade tributária fundada no artigo 124, I do CTN e por isto a Fazenda Pública fica obstada de imputar ao grupo a co-responsabilidade em razão de suposto interesse comum no fato gerador, visto que tal interesse precisaria ser jurídico e, como visto, o interesse existente nesta hipótese é apenas econômico.

A Jurisprudência mais atual do Superior Tribunal de Justiça já reconhece que a mera participação de uma sociedade em um grupo econômico não é capaz de lhe imputar solidariedade tributária por fatos geradores praticados por outra sociedade componente deste mesmo grupo, uma vez que não há interesse jurídico capaz de acarretar na responsabilidade tributária:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 07/STJ. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA. 1. No que concerne aos arts. 150, 202 e 203, do CTN e ao art. 2º, § 8º, da Lei nº 6.830/80, a Corte de origem valeu-se de detida análise do acervo fático-probatório dos autos para atingir as conclusões de que não houve a demonstração de fraude, que a CDA continha profundos vícios e que o recorrente não logrou proceder a sua emenda, sendo certo que a alteração desse entendimento esbarraria no óbice inscrito na Súmula 07/STJ. 2. **A jurisprudência desta Corte consolidou-se no sentido de que inexistente solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do "interesse comum" previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional.** 3. Agravo regimental não provido.³⁷

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL.

³⁷ STJ - AgRg no REsp 1102894/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, 2ª TURMA, julg. 21/10/2010, DJe 05/11/2010.

EXISTÊNCIA DE CONGLOMERADO FINANCEIRO. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA. DESPROVIMENTO. (...) 2. **"Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas"** (HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador"). 3. Agravo regimental desprovido.³⁸

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.INOCORRÊNCIA.1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.2. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe: "Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço." 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;II - as pessoas expressamente designadas por lei." 7. **Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratioessendi 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 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) 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**

³⁸ STJ - AgRg no Ag 1055860/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, 1ª TURMA, julg. 17/02/2009, DJE 26/03/2009

fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.¹⁰. "**Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.**" (REsp 834044/RS, Rel.Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).¹¹. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. (...) 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.³⁹

Como visto, de acordo com a jurisprudência recente do Superior Tribunal de Justiça, o fato de haver um grupo econômico não pressupõe, por si só, a existência do interesse jurídico comum de forma a caracterizar a responsabilidade solidária entre as sociedades que o compõe.

A ausência de interesse comum entre sociedades pertencentes a um mesmo grupo econômico não impede, é claro, que haja a solidariedade tributária com base em outros motivos, como, por exemplo, quando mais de uma sociedade pratica em conjunto o fato gerador: nesta hipótese configura-se o interesse jurídico comum e a solidariedade.

Também poderá haver a imposição de responsabilidade tributária de empresas partícipes de um mesmo grupo econômico em virtude da constatação de simulação e da fraude, mas tais circunstâncias são completamente diversas da solidariedade tributária baseada no interesse comum em relação ao fato gerador.

8.5 - Parceiros Negociais e o Interesse Comum

A Fazenda Pública, contando com a conivência do Judiciário em muitos casos, busca caracterizar a solidariedade tributária dos parceiros negociais do sujeito passivo da obrigação tributária sob o argumento de que estes teriam “interesse comum” na realização do fato gerador.

Um exemplo bastante comum ocorre em relação à circulação de mercadorias que constitui hipótese de incidência do ICMS. Se o sujeito passivo que vende as mercadorias deixa de pagar o imposto devido, a Fazenda Pública costuma exigir o tributo do seu parceiro

³⁹ STJ - REsp 884.845/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª Turma, julg. 05/02/2009, DJe 18/02/2009.

negocial que adquiriu as mercadorias, como se vê da jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo:

(...) **Acontece que a embargante é co-responsável ao comercializar com empresa inidônea (art. 124, I, do C.T.N.)**. Dessa forma, inútil irrogar ao Fisco a incumbência de alertar os interessados quanto à inidoneidade desta ou daquela fornecedora. (...) Em consequência, devida a autuação.

E, como bem explicitou a Fazenda Pública:

"Reserva-se o Estado o direito de eleger outro sujeito passivo da Obrigação Tributária, seja em virtude de solidariedade, substituição ou sucessão. Sendo assim, **comprovada a inidoneidade dos documentos fiscais, como é o caso, o Fisco em virtude de lei, volta-se contra aquele que tem interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal, no caso, o adquirente das mercadorias, a apelante**. Este princípio da solidariedade tributária está consubstanciado no RICM, em seu art. 12, transcrito parcialmente a seguir:

'Art. 12 - São responsáveis pelo pagamento do imposto devido (Lei 6374/89, art. 9º):

XI - **solidariamente, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal**; XII - solidariamente, todos aqueles que concorram para a sonegação do imposto. Parágrafo único - **Presume-se o interesse comum, referido no inciso XI, em relação ao adquirente, quando as mercadorias tenham entrado no estabelecimento sem documentação fiscal.**'

Assim, todas as empresas que praticam operação de circulação de mercadorias sob a incidência do ICMS, têm o dever de tomar uma série de precauções, relativamente à idoneidade dos parceiros mercantis. Portanto, se a infração imputada à empresa embargante guardasse relação com questões relativas a creditamento indevido ou até responsabilidade pelo não recolhimento do tributo por parte do substituto tributado, competiria à autora, ora apelante, a verificação correta a respeito da regularidade fiscal da empresa, da qual estava adquirindo mercadorias.⁴⁰

O juízo esposado no acórdão contraria completamente a interpretação do artigo 124, I do Código Tributário Nacional, vez que subverte a inteligência do termo “interesse comum”. Como já visto anteriormente, o interesse comum não ocorre entre pólos opostos de uma relação jurídica quando apenas um destes pólos está obrigado ao pagamento do tributo.

Paulo de Barros Carvalho ensina que a solidariedade fundada no interesse comum jamais poderia se instalar entre sujeitos passivos que estão em pólos distintos de uma relação jurídica. Inclusive defende que, no caso do ICMS, o vendedor e o adquirente da mercadoria não possuem interesse comum:

Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia 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

⁴⁰ TJSP – 9182562-19.2003.8.26.0000 Relator:Leme de Campos 6ª Câmara de Direito Público Data de registro:12/05/2006 Outros números:322.514-5/2-00, 994.03.030246-9

sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador. (CARVALHO, 2007, p. 347)

No caso concreto analisado, poderia ser imputada responsabilidade tributária ao adquirente das mercadorias caso houvesse comprovação de que este era conivente com a sonegação fiscal operada pelo vendedor. Contudo, esta responsabilidade adviria de infração à legislação, e poderia haver imputação de solidariedade apenas na hipótese de expressa previsão legal, fundada no art. 124, II, do CTN.

Frise-se que a responsabilidade tributária e, conseqüentemente a solidariedade, só poderiam ser arrojadas no caso da parte ter a possibilidade de ter conhecimento de que as notas fiscais de seu parceiro comercial não eram idôneas. Embora haja a obrigação dos contribuintes de checar a regularidade fiscal de seus parceiros comerciais, não lhes pode ser exigida uma tarefa específica e detalhada de investigação porque esta atribuição é dever da Fiscalização, e não dos contribuintes. Assim, se os parceiros negociais constam como regulares perante o Fisco, este não pode exigir que o contribuinte tenha conhecimento de fatos que sequer a própria fiscalização conhece.

Bastante oportuna é a análise da Lei Estadual de São Paulo 6374/89, citada no acórdão referido e que trata do ICMS. Esta lei preceitua que as pessoas que possuem interesse comum no fato gerador da obrigação principal são responsáveis pelo pagamento do imposto devido, contudo, também prescreve que se presume haver interesse comum do adquirente da mercadoria quando a operação ocorre sem documentação fiscal:

Lei Estadual de São Paulo 6374/89

Artigo 9º - São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

XI - solidariamente, as pessoas que tenham interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal;

Parágrafo único - Presume-se ter interesse comum, para os efeitos do disposto no inciso XI, o adquirente da mercadoria ou o tomador do serviço em operação ou prestação realizadas sem documentação fiscal.

Esta lei mostra-se incoerente com o conceito de interesse comum obtido através da interpretação do art. 124, I do Código Tributário Nacional. O interesse comum não pode ser presumido em razão de um fato escolhido pelo legislador ordinário, sobretudo porque ele não pode subverter o sentido dos dispositivos do CTN, recepcionado pela Constituição como lei complementar destinada a tratar de normas tributárias de caráter geral.

Ademais, o interesse comum não pode ser presumido, visto que ele é requisito suficiente para a caracterização da solidariedade, a qual também não se presume. Desta forma, fazer-se presumível o interesse comum seria o mesmo que presumir a solidariedade por vias

transversas. A legislação está subvertendo o sentido dos conceitos.

Se tiver havido operação de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, poderá haver imputação de responsabilidade tributária ao adquirente com supedâneo no cometimento de ilícitos, mas esta jamais poderá advir do artigo 124, I, do CTN, porque o interesse comum não existe nesta hipótese, e nem a solidariedade é um meio de se incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária. Anote-se, ainda, que sequer esta lei seria aplicável ao acórdão citado, visto que a lei menciona a ausência de documentação fiscal, e não irregularidade na documentação, como ocorreu no caso.

Enfim, como visto, a Fazenda Pública busca, a todo custo, subverter o significado do termo “interesse comum” para tentar responsabilizar terceiros pelas obrigações tributárias alheias, em ostensiva ilegalidade.

8.6 – O Sócio de Fato e o Interesse Comum

No exercício da prática jurídica, é bastante comum se deparar com situações em que as sociedades empresárias são geridas por sócios de fato, ou seja, pessoas que não constam nos contratos sociais das sociedades, nos quais aparecem registrados os nomes de pessoas diversas, que em regra não são detentoras de patrimônio positivo.

Trata-se de manobra que visa a consecução de fraude, inclusive contra a Fazenda Pública. Isto porque tal conduta objetiva angariar bens através da sociedade e desviá-los para os sócios de fato, sem que estes arquem com as conseqüências de seus atos, visto que, em regra, a responsabilidade tributária recairia sobre os sócios que constam registrados no contrato social da sociedade, que são habitualmente denominados como “laranjas”.

Assim, mesmo não participando formalmente como sócios das empresas, estas pessoas detêm o seu controle agindo em desconformidade com a legislação para reverter para seu patrimônio próprio os recursos oriundos da empresa.

Daí surge um questionamento: estes ‘sócios de fato’ poderiam ser considerados obrigados solidários sob o fundamento do art. 124, I, do CTN?

Há inúmeras decisões administrativas nas quais os sócios de fato são responsabilizados de forma solidária ao pagamento de tributos porque teriam “interesse comum” na situação que constitui o fato gerador tributário:

(...) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - Comprovado nos autos como verdadeiro sócio da pessoa jurídica, pessoa física, acobertada por terceiras pessoas ("laranjas")

que apenas emprestavam o nome para que este realizasse operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham ampla procuração para gerir seus negócios e suas contas-correntes bancárias, fica caracterizada a hipótese prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pelo interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal. (...) Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Negado.⁴¹

(...) Primeiramente, cumpre analisar a questão da responsabilidade tributária a teor das disposições do art. 124, I do CTN. Em conformidade com os fatos relatados nesse voto, extraídos do TVF, está-se diante de **um caso típico de responsabilidade solidária passiva, fundamentado no art. 124, I do CTN.** Ou seja, pela prática regular de todos os atos típicos da sociedade comercial, inclusive com vínculo econômico, os Srs. Rogério Luiz Bicalho, Roseana de Fátima Bicalho Lourenço, Rosilene Bicalho, Maria Torres de Freitas Bicalho, Vanei Afonso de Souza e Valdez Antônio Barbosa Maciel demonstraram **interesse comum nas atividades das empresas autuadas** (Maxdrink Empreendimentos e Participações Ltda., Belo Horizonte Refrigerantes Ltda. e a Distribuidora Pequi Ltda.) e de outras empresas do Grupo Dei Rey. (...) É inequívoca a participação dessas pessoas com as irregularidades descritas, ficando configurada a **utilização de uma situação aparentemente regular, empresa regularmente constituída, porém em nome de terceiros**, para a realização de operações mercantis, com a finalidade de lucro, sem o recolhimento dos tributos devidos. Portanto, uma vez que de fato e efetivamente participaram dos negócios e auferiram benefícios das operações das empresas autuadas, são responsáveis solidariamente pelo crédito tributário apurado.⁴²

(...) verifica-se que os irmãos Vilefort permaneceram com seus negócios, utilizando-se de várias empresas que se sucederam nas atividades comerciais, inclusive nos estabelecimentos da descartada empresa COOPEFORT, para a qual esses senhores informam participação somente até meados de 1996, quando esta foi transferida para um humilde empregado do grupo e sua esposa, faxineira. (...) Dessarte, pela prática regular de todos os atos típicos da sociedade comercial, (...) os Srs. Antônio Vilefort Martins e Virgílio Vilefort Martins, demonstram **interesse comum nas atividades da empresa, tendo permanecido a ela vinculados de forma irregular, aparentemente como mandatários, por terem simulado sua saída do negócio.** (...) **apesar de terem registrado na junta comercial alteração contratual que aparentava transmitir seus direitos sobre o negócio, dele não se retiraram, permanecendo de fato na sociedade.**(...) Desse modo, **são solidariamente responsáveis pelos créditos tributários ora constituídos, nos termos da legislação de regência, mormente o artigo 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).** (...) ⁴³

A prova dos autos não deixa dúvidas de que a LUNAR tinha como sócios de direito pessoas que não possuíam sequer condições financeiras para tanto. Eram, na realidade, pessoas colocadas a frente da empresa, com o objetivo de manter seus verdadeiros donos

⁴¹ Nº Recurso 156573 Número do Processo 10675.001837/2005-18 Órgão Julgador Oitava Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes NOVA CAFEEIRA COMERCIO E EXPORTACAO LTDA Tipo do Recurso Recurso de Ofício - Negado Provimento Por Maioria Recurso Voluntário - Negado Provimento Por Maioria Data da Sessão 28/05/2008 Relator KaremJureidini Dias Nº Acórdão 108-09617

⁴² CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO Processo nº 13603.720078/2006-09 Recurso nº 158.933 De Ofício e Voluntário Acórdão nº 1202-00.071 — 2ª Câmara / 2 Turma Ordinária Sessão de 17 de junho de 2009 Matéria IRPJ e OUTROS Recorrentes 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG e MAXDRINK EMPREENDIMIENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

⁴³ MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELO HORIZONTE 2ª TURMA ACÓRDÃO Nº 6877, DE 28 DE SETEMBRO DE 2004

no anonimato, de sorte que, se algum dia, o fisco descobrisse que a empresa não cumpria suas obrigações tributárias, a responsabilidade recaísse, nessas pessoas sem patrimônio para saldá-los, e enquanto isso beneficiavam-se de seus recônditos resultados. No jargão fiscal, simples "laranjas". Os depoimentos tomados pela fiscalização bem demonstram isso, e, portanto, correta a decisão de **incluir os verdadeiros donos da LUNAR como solidariamente responsáveis**, não só **por força do disposto no inciso I do art. 124**, como do art. 135, incisos II e III, ambos do CTN.⁴⁴

As decisões administrativas citadas incorrem em verdadeiro equívoco, pois, embora possa ocorrer a imputação de responsabilidade tributária sobre os sócios de fato, jamais pode ser caracterizada, nesta hipótese, a solidariedade descrita no artigo 124, I, do CTN, visto que inexistente interesse jurídico comum dos sócios de fato nas situações que constituem fato gerador tributário praticadas pela sociedade.

Partindo da premissa de que a solidariedade baseada neste dispositivo legal exige que tenha havido a prática conjunta do fato gerador por duas pessoas que são contribuintes, verifica-se, de plano, que os sócios de fato não praticaram o fato gerador em conjunto com a sociedade.

Quando a sociedade fez circular mercadoria, ou quando auferiu renda, os sócios de fato não realizaram também, pessoalmente, a materialidade tributária. Quem praticou estes fatos foi apenas a pessoa jurídica. É claro que os sócios de fato receberam benefícios econômicos advindos da realização do fato gerador, mas não o praticaram. A prática pessoal do fato gerador de forma conjunta é requisito intransponível para a caracterização do interesse jurídico comum, e sem haver o interesse comum, não há solidariedade com base no artigo 124, I do CTN.

O art. 124, inciso I trata da responsabilidade solidária natural dos contribuintes pela prática conjunta do fato gerador. Ou seja, a existência de sócios de fato não pressupõe que estes realizaram pessoalmente o fato gerador junto com a empresa. Apesar destes sócios haverem praticado ilícito, devendo ser responsabilizados pelos atos ilegais cometidos, não se pode alterar o sentido do artigo 124 I do CTN com este intuito, sob pena de ferimento ao princípio da legalidade.

Então, pergunta-se: como responsabilizar os sócios de fato administradores pelo crédito tributário inadimplido?

Inicialmente, constata-se que os sócios de fato estarão efetivamente administrando a sociedade sem que tenham poderes oriundos da lei, do contrato social ou do estatuto social

⁴⁴ MINISTÉRIO DA FAZENDA, PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES 7 SÉTIMA CAMARA Acórdão nº :107-09.145 Processo nº :13603.002852/2003-45 Recurso nº :149.048 Recorrentes : LUNAR EMPREENDIMENTOS LTDA Sessão de :12 DE SETEMBRO DE 2007

para fazê-lo. Assim, todas as obrigações tributárias, ou seja, todas as relações jurídicas existentes entre a sociedade e o Estado foram contaminadas por atos praticados com excesso de poderes, infração à lei societária e infração do contrato social ou do estatuto da sociedade.

Por este motivo, a responsabilidade dos sócios de fato ocorrerá com supedâneo no artigo 135 do CTN, o qual imputa responsabilidade pessoal àqueles que dirigem e gerenciam a sociedade cometendo infração à lei ou aos atos constitutivos da sociedade.

Poderia cogitar-se, também, da classificação da sociedade que possui sócios de fato como uma sociedade em comum, regulada pelos artigos 986 a 990 do Código Civil, com intuito de responsabilizar todos os sócios de forma solidária e ilimitada pelas obrigações sociais. Contudo, o exame acurado do artigo 986 do Código⁴⁵ elimina esta possibilidade, visto que as sociedades em comum são aquelas cujos atos constitutivos não estão inscritos em registro próprio e que por isto não teriam personalidade jurídica, motivo pelo qual todos os sócios respondem pelas obrigações de forma ilimitada.

Ocorre que, no caso sob análise, ainda que haja sócios de fato, a sociedade possui personalidade jurídica decorrente de seu registro, sendo que a existência de sócios de fato não é capaz de desconstituir totalmente a sua personalidade para responsabilizar os sócios, embora tal irregularidade possa gerar obrigações para os sócios de fato. Portanto, a sociedade que possui sócios de fato não pode ser equiparada à sociedade em comum descrita no art. 986 do Código Civil.

Não obstante, na hipótese de se constatar o abuso da personalidade jurídica para desviar a finalidade da sociedade, ou se houver confusão patrimonial entre a sociedade e os sócios, ainda que sejam sócios de fato, o juiz poderá decidir que os efeitos de determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos sócios, sejam eles sócios de fato ou não, mediante a aplicação do artigo 50 do Código Civil⁴⁶.

Assim, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade abrangendo alguns atos específicos pode conduzir à responsabilidade dos sócios de fato se verificado ato intencional em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica, ou a demonstração da inexistência fática de separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e de seus sócios.

45 Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos, rege-se a sociedade, exceto por ações em organização, pelo disposto neste Capítulo, observadas, subsidiariamente e no que com ele forem compatíveis, as normas da sociedade simples.

46 Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Enfim, constata-se que a responsabilidade dos sócios de fato não pode ser imputada mediante o artigo 124, I do CTN, havendo outros meios legais para efetivar esta responsabilização, seja mediante a aplicação do artigo 135 do CTN ou mediante o artigo 50 do Código Civil, conforme as peculiaridades de cada caso concreto.

9- O ART. 124, II DO CTN – SOLIDARIEDADE EXPRESSAMENTE DESIGNADA POR LEI

O art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional preceitua que são solidariamente obrigadas as pessoas cuja lei expressamente definir.

Imediatamente após a leitura isolada do artigo 124, II do CTN, diante do princípio da legalidade estrita que impera no Direito Tributário, parece um pleonasmo a prescrição de que a solidariedade só poderia mesmo decorrer de texto exposto de lei. Contudo, tal menção se faz necessária para diferenciar este tipo de solidariedade daquela já mencionada no art. 124, I, em que não é necessário que a lei específica do tributo venha a dispor sobre a obrigação solidária, pois basta a existência do interesse comum para gerar a solidariedade, independentemente de haver lei que assim determine em cada caso.

Além disso, uma leitura mais apressada deste dispositivo seria capaz de fazer crer que a definição dos obrigados solidários poderia partir do simples arbítrio do legislador, já que o dispositivo simplesmente afirma que basta haver uma lei a respeito para que haja a responsabilidade tributária. Em outras palavras, seria possível supor que haveria liberdade plena para se determinar o vínculo de solidariedade tributária, desde que houvesse legislação expressa neste sentido.

Porém, o que se percebe é que o art. 124, II do CTN não foi redigido a contento, sendo necessária a realização de uma acurada interpretação para se extrair o seu sentido lógico. Nenhum dispositivo legal pode ser interpretado de forma isolada: é imprescindível que sua interpretação seja consentânea com as demais normas do ordenamento jurídico. Afinal, o ordenamento jurídico subsiste sob a forma de um sistema, em que todas as normas exercem influência umas sobre as outras, relacionando-se de forma coerente.

Em uma determinada hipótese de incidência tributária, materializada através de um fato gerador, podem estar envolvidas pessoas diretamente ligadas a ele e também pessoas indiretamente relacionadas a este fato. Entre os devedores solidários diretamente envolvidos na situação que constitui fato gerador do tributo estão os contribuintes, nos termos do art. 121, inciso I do CTN. Já aqueles que apenas indiretamente se relacionam com o fato gerador, estão os responsáveis tributários, nos termos do art. 121, inciso II, como já foi dito em tópicos anteriores.

Desta forma, se a solidariedade não é uma modalidade de criar responsabilidade tributária, mas sim de definir o grau de responsabilidade entre pessoas que ostentem a qualidade de contribuintes ou responsáveis em relação ao pagamento do tributo, tem-se que o

legislador só poderá determinar a solidariedade com base no inciso II do art. 124 em hipóteses bastante estritas. O legislador poderá valer-se de contribuintes e responsáveis já mencionados no Código Tributário Nacional, estabelecendo o dever de solidariedade entre eles. Poderá também criar responsáveis obedecendo aos limites para a sua criação e, em seguida, atribuir-lhes a solidariedade em relação a outros responsáveis ou também em relação aos contribuintes.

Portanto, faz-se necessário analisar quais os limites para que a lei possa criar a responsabilidade tributária de pessoas que não praticaram o fato gerador, pois este é um requisito essencial para a imposição de obrigação tributária solidária seja válida.

9.1 -Limites para a Definição Legal da Responsabilidade e da Solidariedade

Neste estudo acerca da solidariedade tributária é importante verificar o limite do legislador para definir quem pode ocupar a posição de responsável porque, embora a solidariedade não seja um tipo de responsabilidade, ela está indissolúvelmente ligada com este instituto porque a solidariedade só existirá se a responsabilidade estiver presente. A existência da responsabilidade é, portanto, um pressuposto para a existência da solidariedade.

A Constituição discriminou as competências tributárias estabelecendo a regra matriz de incidência das exações. A Constituição Federal estabeleceu a competência da União, Estados e Municípios para instituir tributos sobre determinadas condutas e situações típicas, tais como a importação de produtos estrangeiros, o auferimento de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade imobiliária urbana, dentre várias outras.

Assim, a Constituição autorizou a criação de tributos estipulando uma fórmula a ser seguida pelo legislador infraconstitucional para que ele possa efetivamente criar a imposição tributária concreta, dentro de certos limites, norteados sobremaneira por princípios que permeiam a Constituição.

A Constituição não prescreve quem é o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, ou seja, sobre quais pessoas deve recair a obrigação tributária, atribuição esta que fica a cargo do legislador infraconstitucional, no caso, do legislador complementar.

De fato, quando a Constituição Federal determina que os municípios podem instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, é a norma complementar, mais especificamente, o Código Tributário Nacional, que define que o contribuinte do imposto é o prestador de serviço.

Por isto, mostra-se extremamente pertinente o questionamento se ao legislador é

autorizado escolher livremente uma pessoa para arcar com a condição de sujeito passivo. Questiona-se ainda se o ordenamento jurídico estabelece ou não um limite à definição legal da responsabilidade tributária.

Embora a Constituição não diga quem é o sujeito passivo dos tributos, ela limita a sua escolha pelo legislador complementar a alguém que tenha relação com o fato que ela elegeu para originar a tributação, pois uma interpretação adequada das competências tributárias outorgadas pela Lei Maior mostra que o legislador infra-constitucional não pode escolher uma pessoa totalmente alheia à situação tributada para onerar com a tributação. Sobretudo porque as situações sobre as quais recaem os tributos são signos presuntivos de riqueza que se encontram relacionados com as pessoas que devem ser oneradas pela imposição tributária, segundo o princípio constitucional tributário da capacidade contributiva.

Dentre as limitações à eleição de sujeitos passivos tributários, destacam-se o princípio da reserva de lei complementar, o princípio da capacidade contributiva e o princípio da legalidade estrita.

O legislador ordinário não possui a prerrogativa absoluta e irrestrita de escolher uma pessoa para ser responsável pelo crédito tributário de outra, mesmo porque a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, determina que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária. Assim, o Código Tributário Nacional, que é norma recepcionada pela Constituição como Lei Complementar, não poderia ser contrariado por lei ordinária no que se refere à estipulação de um sujeito passivo tributário.

Realmente, a lei não poderia burlar a competência constitucional elegendo um contribuinte que não tivesse nenhuma relação com o sinal de riqueza que se pretende tributar, ou o próprio fundamento da tributação restaria comprometido.

O princípio da capacidade contributiva está positivado no art. 145, §1º da Constituição, o qual preceitua que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Embora o texto se refira apenas aos impostos, a interpretação do sistema constitucional tributário leva a crer que o princípio da capacidade contributiva atinge todos os tributos, porque a imposição tributária só pode decorrer, em regra, de sinais de riqueza do contribuinte, porque a tributação é a percepção, pelo Estado, de parte desta riqueza, decorrente de um aspecto econômico, o que permite dar à tributação um sentido de justiça.

A capacidade contributiva está indissolúvelmente associada à quantidade de riqueza que uma pessoa pode ceder ao Poder Público, sem que seu patrimônio sofra redução

drástica. Trata-se de um sopesamento entre as necessidades do Estado e as possibilidades do sujeito passivo.

A capacidade contributiva limita e ao mesmo tempo possibilita a tributação. A capacidade contributiva preceitua que só possui aptidão para suportar economicamente o ônus fiscal aquela pessoa que realizou o fato gerador, ou seja, aquela pessoa vinculada à riqueza que se pretende tributar.

A doutrina conceitua a capacidade contributiva como:

(...) o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que estes tenham potencial ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado. (ZILVETI, 2004. p. 134)

O princípio da capacidade contributiva, em um primeiro momento, poderia mostrar incompatibilidade absoluta com a instituição da responsabilidade tributária, mas esta aparente antinomia pode ser superada se observadas algumas condições. E são justamente estas condições que limitam a instituição da responsabilidade tributária.

A sujeição passiva é a circunstância de um sujeito figurar no pólo passivo de uma relação jurídico tributária, e não aptidão para suportar o ônus fiscal. O sujeito passivo pode ser qualquer pessoa eleita pela lei, desde que o tributo seja subtraído da parcela da riqueza manifestada no fato jurídico.

Conseqüentemente, o princípio da capacidade contributiva ordena que a regra matriz de incidência tributária descreva um comportamento pessoal que denote sinal de riqueza, e que prescreva uma relação jurídica em que o sujeito passivo seja ou o titular dessa riqueza ou um outro sujeito indiretamente relacionado à riqueza ou que seja direta ou indiretamente relacionado ao seu titular. O sujeito passivo será obrigado a entregar ao sujeito ativo parte desta riqueza, a título de tributo.

A capacidade contributiva relaciona-se com a graduação do valor financeiro do tributo e também com o destinatário da carga tributária, não guardando relação com o sujeito passivo que deve cumprir a obrigação em obediência à regra da sujeição passiva.

Contudo, para que o princípio da capacidade contributiva seja efetivamente preservado, é necessário que seja assegurado ao responsável pelo recolhimento do tributo aos cofres públicos o ressarcimento da quantia paga, quando o responsável não tenha assumido tal posição em decorrência de haver praticado determinados atos excludentes da necessidade de se preservar a garantia da restituição.

Portanto, se o contribuinte do tributo só pode ser uma pessoa relacionada ao sinal de riqueza sobre o qual recai a tributação, desta assertiva surge uma questão de máxima importância: Poderia o legislador escolher uma pessoa alheia ao fato gerador tributário para atribuir a condição de responsável tributário, e, ainda, como responsável com vínculo de solidariedade ao pagamento do tributo?

O art. 121 parágrafo único, II do CTN, aparentemente autoriza a discricionariedade do legislador em definir qualquer pessoa como responsável tributário quando afirma que o sujeito passivo da responsabilidade tributária que não praticar o fato gerador decorrerá de disposição de lei. Necessário citar novamente o artigo para averiguar o seu teor:

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.

Luciano Amaro (2007, p. 312) afirma que, de fato, a leitura deste artigo parece autorizar essa discricionariedade do legislador ordinário em definir pessoas como responsáveis tributários, mas esta liberdade é limitada posteriormente pelo art. 128 do Código Tributário Nacional.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso 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.

Este doutrinador pondera que qualquer pessoa pode ser posta na condição de responsável através de lei, mas que o art. 128 diz que a lei só pode eleger um terceiro como responsável com a condição de que este esteja de alguma forma vinculado ao fato gerador. Esta vinculação irá permitir o respeito à capacidade contributiva, visto que, em regra geral, o responsável poderá restituir-se do tributo que pagou, perante o contribuinte, que realizou o fato jurídico de aspecto econômico presuntivo de riqueza.

Realmente, examinando o art. 128, é possível constatar que Código Tributário Nacional não tratou de atribuir as hipóteses de responsabilidade tributária de forma taxativa, mas permitiu a instituição de outras possibilidades na legislação ordinária. Contudo,

simultaneamente, estipulou condições e limitações para que o legislador possa eleger um responsável tributário, que é a vinculação com o fato gerador.

Em suma, as condições para a eleição de um responsável tributário constantes do art. 128 do CTN são três: i) que a responsabilidade seja imputada por lei, em sentido estrito; b) que a lei imponha a responsabilidade de forma expressa; iii) que o responsável seja uma pessoa necessariamente vinculada ao menos indiretamente ao fato gerador praticado pelo contribuinte.

A necessidade de vinculação indireta ao fato gerador decorre da própria razão de se responsabilizar outra pessoa pela obrigação oriunda de um fato gerador que não foi praticado pelo contribuinte.

Desta forma, conclui-se que o art. 128 dispõe que a lei só pode eleger um responsável tributário se observada a condição de que este esteja de alguma forma vinculado ao fato gerador, de maneira indireta, sendo que esta vinculação deve permitir que o responsável auxilie o Fisco no recebimento da obrigação tributária, mas sem ter seu patrimônio comprometido pela tributação, exceto se a responsabilidade decorrer da prática de uma infração legal.

A menos que a responsabilidade tributária decorra de uma conduta ilícita do responsável, ela apenas poderá ser imputada se a pessoa mantiver uma relação indireta com o fato gerador do tributo, que permita o seu ressarcimento.

Portanto, não se pode responsabilizar qualquer pessoa pelo pagamento de tributos, e também não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode gerar a responsabilidade, é preciso que esse vínculo permita a esse terceiro responsável fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar a si próprio.

Esta limitação acerca da imputação da responsabilidade tributária tem fundamento na Constituição Federal e se aplica para assegurar que a cobrança do tributo atenda ao requisito da capacidade contributiva. Afinal, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos em razão de fatos praticados por outras, sem que houvesse vínculo com o fato gerador ou que lhe possibilitasse recuperar o tributo por ela suportado, o tributo poderia ser confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato gerador. A existência do vínculo preserva o direito de propriedade e o direito ao não-confisco.

Portanto, entendemos que para que seja lícita a imputação da responsabilidade, é necessário que o responsável tenha um vínculo indireto com o fato gerador que o permita ressarcir-se do tributo pago para que não suporte o tributo além de sua capacidade

contributiva.

Desta forma, a instituição da responsabilidade tributária garante a comodidade e eficácia ao Estado na exigência da tributação e ao mesmo tempo é assegurado ao responsável tributário o direito de ressarcimento para que não haja uma diminuição em seu patrimônio quando não seja a sua riqueza objeto da tributação.

Desta forma, a princípio, o legislador só poderia criar a responsabilidade tributária em relação a pessoas estritamente relacionadas com o fato gerador. Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho tem lição esclarecedora:

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 deste 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 da ocorrência do fato típico. Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência. Diante de óbice de tal porte, incontornável sob qualquer pretexto, devemos entender que os devedores solidários, instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever. Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente. (CARVALHO, 2007, p. 348)

Realmente, o legislador estaria desobedecendo a regra constitucional que determina a incidência tributária se escolhesse livremente qualquer pessoa para servir como responsável tributário. Por exemplo, seria contrário ao sistema tributário se o legislador pudesse escolher uma pessoa completamente alheia ao fato gerador para ser responsável pelo pagamento do tributo, como ao responsabilizar todos os advogados do município pelo recolhimento do ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, dos demais cidadãos da localidade.

Por outro lado, é perfeitamente lícito que o legislador faça recair a responsabilidade tributária, e até mesmo sob a modalidade de obrigação solidária, sobre o tomador de um serviço, considerando que o prestador deste serviço é o contribuinte. No caso, o tomador tem relação com o fato gerador tributário, e por isto o legislador não estaria desobedecendo aos preceitos constitucionais que limitam o poder de tributar através da estipulação das competências tributárias.

Importante ressaltar que a introdução de uma norma que imponha a obrigação

solidária deverá ocorrer através de uma lei complementar no caso de pretender alterar alguma disposição do Código Tributário Nacional. Em outras palavras, a pretensão do legislador de instituir a responsabilidade solidária do tomador do serviço deve ser feita através de lei complementar, porque uma lei ordinária não poderia alterar o disposto em uma lei complementar. Contudo, no caso de uma simples instituição de responsabilidade e solidariedade que não seja capaz de alterar o CTN, mas apenas de alargar suas disposições, prevendo uma hipótese de solidariedade que nele não foi descrita, poderia ser feita mediante lei ordinária, visto que o artigo 128 não prescreveu a necessidade de instituição através de lei complementar, mas apenas de lei, a qual também pode ser ordinária.

Andréa Medrado Darzé enfrenta o tema da instituição da responsabilidade e da solidariedade afirmando que a lei ordinária é capaz de contrariar o CTN no caso de prever hipóteses que viessem a alargar o alcance dos dispositivos do Código Tributário que tratam de responsabilidade e solidariedade, e exemplifica esta situação:

Para que fique mais claro o que acabamos de expor, tomemos o art. 130 do CTN a título de exemplo. Nele está prescrito literalmente que os “créditos tributários relativos aos impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis sub-rogam-se na pessoa do respectivo adquirente”, que passa a ser o único sujeito passivo dos respectivos tributos. Ou seja, estabelece que a obrigação do responsável exclui a do realizador do fato tributado.

Nesse contexto, caso o legislador deseje introduzir regra mantendo o dever do contribuinte em caráter solidário, o instrumento adequado será a lei complementar. Do contrário, ter-se-á norma inidônea para dispor sobre esta específica matéria e, assim, alterar a disposição do Código Tributário Nacional que fixa obrigação exclusiva do sucessor. (DARZÉ, 2009, p. 238)

Ocorre que entendimento da citada doutrinadora excede a disposição do artigo 128 do CTN, o qual não faz distinção do tipo de lei que pode criar a responsabilidade tributária, e também se mostra incoerente com o art. 124, II, que também não distingue o tipo de lei que pode criar a solidariedade. Assim, qualquer lei é apta a criar a responsabilidade solidária, podendo alargar as hipóteses já estipuladas no CTN desde que não o contrariem, ou seja, respeite a hipótese de responsabilidade geral contida no art. 128 do CTN. Portanto, quando a lei ordinária criar nova hipótese de responsabilidade e solidariedade, ele não estará contrariando o CTN, caso observe o disposto nos artigos 124, II e 128 deste Código. Contrariar o Código seria, por exemplo, imputar solidariedade às hipóteses de responsabilidade tributária previstas expressamente no CTN e às quais não foi atribuída solidariedade pelo Codex Fiscal, ou ainda, criar novas hipóteses de responsabilidade que não se adequem à norma geral do art. 128..

Maria Rita Ferragut (2009, p. 38) entende que o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável tributário, mas desde que a pessoa esteja indiretamente vinculada ao fato jurídico tributário ou que esteja direta ou indiretamente vinculada ao sujeito que o praticou. Ou seja, no juízo desta doutrinadora, o vínculo que se faz necessário para acarretar na responsabilidade tributária não precisa ser, obrigatoriamente com o fato gerador, podendo o vínculo ocorrer também com o contribuinte originário do tributo, que realizou o fato gerador.

O entendimento de Maria Rita Ferragut alarga a disposição expressa do art. 128 do CTN, pois, enquanto este prevê a necessidade de vinculação do responsável com o fato gerador, ela entende que o vínculo também poderia ocorrer com o sujeito que realizou o fato.

Como um exemplo a justificar a prevalência desta posição, Maria Rita Ferragut cita a hipótese de um pai estar na condição de responsável pelos tributos devidos ao seu filho menor, acrescentando que a responsabilidade do pai decorreria do vínculo existente com o seu filho.

Ocorre que esta vinculação apenas com o sujeito passivo parece frágil no caso de se imaginar se poderia o legislador determinar que a responsabilidade tributária recaísse sobre o irmão ou filho do contribuinte. É necessário explicitar qual o tipo de vínculo pessoal é este. Não basta, portanto, haver um vínculo qualquer e não qualificado com a pessoa que praticou o fato gerador.

É possível estabelecer a responsabilidade tributária quando haja um vínculo entre o responsável e o contribuinte, desde que deste vínculo decorra um dever do responsável em contribuir para que o tributo seja pago. Então, no caso do pai que deve se responsabilizar pelos tributos do filho menor, a responsabilidade tributária advém do dever legal, decorrente do pátrio poder, de que o pai deve zelar pelos atos de seu filho menor, e a imposição de responsabilidade irá decorrer da sanção oriunda da desobediência em relação a este dever oriundo do pátrio poder.

Assim, na responsabilidade tributária decorrente de infração cometida pelo sujeito passivo, a obrigação do responsável de pagar com recursos próprios o tributo advém de norma sancionadora, criada para evitar e punir a conduta lesiva aos cofres públicos. O caráter punitivo da responsabilidade excepciona a regra da obediência irrestrita à capacidade contributiva, pois o tributo cobrado foi graduado segundo a manifestação da riqueza do fato, mas a aptidão para suportá-lo decorre de sanção oriunda de ato ilícito.

Assim, interpretamos a questão sob uma perspectiva ligeiramente diversa do que expôs Maria Rita Ferragut: a responsabilidade tributária só poderá ser instituída se o

responsável tiver uma relação indireta com o fato gerador, de forma a garantir o seu ressarcimento quanto ao tributo pago; ou se o responsável incorrer em desobediência a um dever legal (conduta ilícita), o qual pode ser derivado de sua relação com o contribuinte.

Então, a observância de certos limites para criar a solidariedade existe porque em primeiro lugar a solidariedade necessita estar apoiada sob alguma modalidade de responsabilidade tributária. Apesar das divergências doutrinárias existentes, já se demonstrou neste trabalho que não há como se entender a solidariedade como uma modalidade autônoma de responsabilidade tributária.

Mostra-se importante constatar os limites jurídicos para a instituição da responsabilidade tributária, inclusive porque esta responsabilidade poderá ser vinculada ao liame da solidariedade através do exercício da competência prescrita no artigo 124, II do CTN.

Assim, a responsabilidade tributária é norma jurídica tributária em sentido amplo, que no seu antecedente contém notas de um fato, o qual pressupõe um vínculo jurídico que possibilite o responsável de cumprir a prestação prevista no conseqüente normativo sem ter seu equilíbrio econômico financeiro afetado.

Portanto, não se pode responsabilizar qualquer pessoa pela obrigação tributária, e também não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode gerar a responsabilidade, é preciso que esse vínculo permita a esse terceiro responsável fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar a si próprio.

Enfim, para se instituir a responsabilidade os requisitos são os seguintes: a existência de previsão legal e a existência de vínculo jurídico entre o contribuinte e o responsável que permita a este cumprir sua função de auxiliar o Fisco no recebimento da obrigação tributária, mas sem ter seu patrimônio comprometido pela tributação, exceto se a responsabilidade tributária decorrer da prática de uma infração a um dever legal, sendo que a ausência da possibilidade do ressarcimento do responsável, nesta hipótese, decorre de uma sanção por seu comportamento ilegal.

9.2 – Exemplos de Solidariedade Legal

Exemplos de solidariedade passiva legal merecem ser analisados a título ilustrativo, para verificar de forma concreta, se a solidariedade foi adequadamente instituída.

No decreto-lei nº 37/66, que trata do imposto de importação, regulamentado pelo decreto 6759/09, mais conhecido como Regulamento Aduaneiro, há a instituição de

responsabilidade e de solidariedade, nos seguintes termos:

DECRETO-LEI Nº 37, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966.

Art.31 - É contribuinte do imposto:

- I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional;
- II - o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente;
- III - o adquirente de mercadoria entrepostada.

Art. 32. (...)

Parágrafo único. É responsável solidário:

- I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)
- II - o representante, no País, do transportador estrangeiro; .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)
- III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)
- c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)
- d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

Analisando o citado dispositivo legal⁴⁷, vê-se que ele determinou a responsabilidade tributária e também determinou a solidariedade entre os sujeitos passivos. Então, em primeiro lugar, é necessário verificar se a responsabilidade foi adequadamente atribuída.

No caso, os contribuintes do imposto de importação são o importador, o destinatário postal de remessa internacional e o adquirente da mercadoria. A responsabilidade em grau de solidariedade foi imputada ao adquirente ou cessionário da mercadoria importada com isenção ou redução do imposto, ao representante no país do transportador estrangeiro, ao adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem através de pessoa jurídica importadora e o encomendante predeterminado que adquire a mercadoria importada da pessoa jurídica importadora.

As condições e limitações para que o legislador possa eleger um responsável tributário foram elencadas no art. 128 do CTN, como já foi dito. É preciso, portanto, i) que a responsabilidade seja imputada por lei, em sentido estrito; b) que a lei imponha a responsabilidade de forma expressa; iii) que o responsável seja uma pessoa necessariamente

⁴⁷ Note-se que o texto do artigo possui uma incorreção em sua redação no que se refere à incompatibilidade entre alíneas e incisos, havendo também a repetição do texto.

vinculada indiretamente ao fato gerador praticado pelo contribuinte.

No caso, o dispositivo legal trata-se de lei em sentido estrito, visto que o decreto foi recepcionado pela Constituição como lei ordinária, e esta impõe a responsabilidade tributária de forma expressa em relação às pessoas nela nomeadas.

Além disso, todas as pessoas nomeadas como responsáveis possuem relação indireta com o fato gerador do tributo, pois não são pessoas alheias ao fato gerador, mas sim que participaram, de forma indireta, de sua ocorrência, tais como os adquirentes da mercadoria. Todas estas pessoas ligam-se indiretamente à importação do bem, e por isto podem ser responsabilizadas pelo pagamento do tributo.

Outro exemplo de solidariedade legal que pode ser citado é aquele contido do art. 13 da Lei 8620/93, que foi recentemente revogado pela lei 11.941/09. Apesar de se tratar de dispositivo revogado, é pertinente sua análise exatamente por se tratar de um exemplo de instituição de responsabilidade tributária que se deu de forma contrária à lei. Veja-se o texto legal:

~~Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)~~

~~Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)~~

O *caput* do artigo determina a responsabilidade tributária e a solidariedade aos sócios de empresas limitadas e aos titulares de firma individual quanto ao dever de pagar contribuições previdenciárias da pessoa jurídica.

E o parágrafo único deste artigo determina que os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e diretores respondem solidariamente e subsidiariamente pelos débitos se houver dolo ou culpa de sua parte quanto ao inadimplemento. Inicialmente, já se verifica a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária e subsidiária ao mesmo tempo, visto que tais conceitos de excluem mutuamente, já que não é possível que alguém seja ao mesmo tempo obrigado solidário e subsidiário de forma simultânea. Tudo indica que o parágrafo único trata, portanto, de obrigação subsidiária, posto que o *caput* trata de hipótese de obrigação solidária.

Mas o principal equívoco do artigo 13 da lei 8620/93 encontra-se mesmo no *caput*. Afinal, em se tratando de uma lei ordinária, não poderia contrariar as disposições do

Código Tributário Nacional, norma de caráter complementar que trata de normas gerais de natureza tributária. Afinal, do contrário haveria invasão da esfera reservada à lei complementar pelo art. 146, III, da Constituição Federal. Isto porque o art. 13 impõe aos sócios de empresas limitadas a responsabilidade solidária objetiva por débitos tributários relativos à Seguridade Social, mesmo que não tenham atuado com dolo ou fraude, ao contrário do que dispõem os artigos 134 e 135 do CTN.

O artigo 134 do CTN preceitua que o sócio somente será responsável se houver a impossibilidade do crédito ser satisfeito pelo contribuinte, se houver liquidação da sociedade e se houver liame entre o ato do sócio e a inadimplência tributária. Já o artigo 135 preceitua que a responsabilidade do sócio-administrador deve ser pessoal no caso de atuar dolosamente com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Portanto, esta norma que atribui responsabilidade solidária contraria os dispositivos do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, e por isto não poderia ser aplicada. A sua revogação fez-se pertinente, portanto, já tendo o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal se manifestado neste sentido, conforme demonstra o acórdão a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI N. 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. **O STF**, em julgado admitido com repercussão geral (art. 543-B do CPC), pacificou o entendimento de que **é inconstitucional o art. 13 da Lei n. 8.620/93, na parte em que estabeleceu que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.** (RE 562276/PR - Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 3.11.2010, DJe de 9.2.2011). 2. Asseverou-se, no mencionado julgado, que o art. 13 da Lei n. 8.620/93, ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, teria estabelecido exceção desautorizada à norma geral de direito tributário consubstanciada no art. 135, III, do CTN, o que demonstraria a invasão da esfera reservada à lei complementar pelo art. 146, III, da CF. 3. **O tema também foi consolidado na Primeira Seção do STJ, em recurso submetido ao regimento do art. 543-C (representativo de controvérsia), tendo sido reiterada a tese da inaplicabilidade do art. 13 da Lei n. 8.620/93.** (REsp 1.153.119/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 24.11.2010, DJe 2.12.2010). Agravo regimental improvido.⁴⁸

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL.

⁴⁸ STJ AgRg no REsp 1241432/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, 2ª TURMA, julgado em 10/05/2011, DJe 16/05/2011

APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. **O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.** 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.⁴⁹

Como visto, a lei ordinária não poderia ter criado situação de responsabilidade e de solidariedade de forma a contrariar as normas do Código Tributário Nacional, norma

⁴⁹ STF - RE 562276, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442

recepcionada pela Constituição Federal como Lei Complementar. Se o art. 13 da Lei 8.620/93 tivesse criado uma outra hipótese de solidariedade, não haveria mácula de inconstitucionalidade, a qual se deflagrou justamente por haver contrariado uma hipótese já existente declinada em lei complementar.

Note-se, ainda, que o Supremo Tribunal Federal considerou ser irrazoável e proibido ao legislador determinar a desconsideração objetiva da personalidade jurídica através de lei, visto que inibe a iniciativa privada e por isto afronta os artigos 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição⁵⁰.

9.3 - Responsabilidade Tributária e Solidariedade por Cometimento de Ato Ilícito

Em regra geral, o responsável tributário deveria estar submetido ao âmbito de concretude fática do tributo, vinculado ao fato escolhido pela Constituição como tributável.

Contudo, mesmo quando o legislador não possui a competência necessária advinda da Constituição para eleger responsáveis tributários, ele pode se valer de uma outra motivação para legislar criando a responsabilidade e a solidariedade, que é a concepção de obrigações administrativas cuja desobediência por uma determinada pessoa a torna responsável tributário.

Assim, será o cometimento de um ato ilícito, consubstanciado na infração a uma obrigação administrativa, que dará suporte à responsabilização do sujeito passivo, o que deve ocorrer dentro do limite da culpabilidade do infrator.

A responsabilidade tributária por fatos lícitos importa no dever de recolhimento do tributo por fatos praticados por outrem, de forma destituída de feição repressiva, com base na capacidade contributiva, possibilitando o direito do responsável de se ressarcir do ônus econômico do recolhimento do tributo por fato gerador alheio.

Já em relação à responsabilidade infracional, ocorre a sujeição aos efeitos das normas tributárias sancionadoras, como a manifestação das potestades punitivas das quais dispõe a administração fazendária, com base na culpabilidade do agente pela prática do ilícito.

⁵⁰ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Paulo de Barros Carvalho assevera que a impossibilidade do legislador de imputar a responsabilidade nos limites da competência tributária traçada pela Constituição o impele a imputar a responsabilidade com base no cometimento de ilícitos:

Simplesmente em todas as hipóteses de responsabilidade solidária, veiculadas pelo Código Tributário Nacional, em que o coobrigado não foi escolhido no quadro da concretude fática, peculiar ao tributo, ele ingressa como tal por haver descumprido dever que lhe cabia observar. Pondere-se, contudo, que se falta ao legislador de um determinado tributo competência para colocar alguém na posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. (CARVALHO, 2007, p. 349)

Não obstante, ainda que a motivação da eleição de um responsável seja a prática de um fato contrário à lei, ainda assim é necessário que haja alguma ligação entre o responsável e o fato gerador.

Para exemplificarmos a questão, necessário tomar como exemplo o que ocorre em relação ao ICMS. O contribuinte do ICMS é, em regra geral, a pessoa que realiza com habitualidade e intuito comercial as operações de circulação de mercadoria; em outras palavras, o alienante da mercadoria, nos termos da lei complementar 87/96.

Ocorre que vários exemplos de imputação de responsabilidade e de solidariedade passiva legal estão definidos na Lei Estadual de Minas Gerais nº 6.763/75, que trata do ICMS, destacando-se a solidariedade prevista no artigo 21, 'c', que trata da obrigação solidária dos transportadores quando transportam mercadorias sem documento fiscal ou com nota fiscal com prazo de validade vencido:

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

II - os transportadores:

(...)

c) em relação à mercadoria transportada sem documento fiscal, ou com nota fiscal com prazo de validade vencido.

No caso, as pessoas ligadas diretamente ao fato escolhido pela Constituição para acarretar na tributação pelo ICMS são o comprador e o vendedor da mercadoria, tendo a lei complementar optado por definir que o contribuinte do tributo é o vendedor.

Desta forma, a princípio, determinar que o transportador deveria efetuar o pagamento do tributo poderia constituir em uma desobediência às diretrizes constitucionais acerca da competência tributária, visto que o transportador não está vinculado ao sinal de riqueza que autoriza a imposição tributária.

Contudo, embora seja necessário que o responsável, que no caso é solidário, tenha

vínculo indireto com o fato gerador do tributo, a razão de sua responsabilização reside, precipuamente, na desobediência de um preceito legal que consiste no dever de transportar mercadorias somente acompanhadas de documento fiscal e nota fiscal válida.

Conclui-se, portanto, que a imputação de responsabilidade e de solidariedade com base em cometimento de ilícitos é cabível, ainda que se trate de um tipo específico de solidariedade. De fato, ensina Paulo de Barros Carvalho que a solidariedade tradicional decorre da existência de apenas uma relação jurídica na qual duas ou mais pessoas estão obrigadas a adimplir o tributo, enquanto que a solidariedade baseada no cometimento de atos ilícitos derivaria de duas relações: uma delas seria a obrigação do sujeito de não infringir uma determinação legal, e a outra seria a norma que o obriga solidariamente pelo pagamento do tributo no caso de incorrer na infração legal. Confira-se:

É justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico tributário. Integram outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como ilícita. A lei, estruturada para garantir a eficácia de suas disposições, entrelaça os dois nexos obrigacionais, sugerindo, à primeira vista, a existência de uma única relação, com dois sujeitos que se aproximam pelas ligações da solidariedade jurídica. Solidariedade mesmo, haverá tão-somente na circunstância de existir uma relação jurídica obrigacional, em que dois ou mais sujeitos de direito se encontram compelidos a satisfazer a integridade da prestação. Ali, onde encontramos duas relações, entretecidas por preceitos de lei, para a segurança do adimplemento prestacional de uma delas, não teremos, a bem do rigor jurídico, o laço de solidariedade que prende os sujeitos passivos. (CARVALHO, 2007, p. 349/340)

As determinações legais de responsabilidade tributária solidária por decorrência da prática de ilícitos realmente possuem natureza de sanções administrativas. A lei determina um dever de cooperação para que o crédito tributário seja satisfeito. Caso não haja o cumprimento deste dever de cooperação, será imputada a sanção que é estipulada no mesmo valor do crédito tributário.

Enfim, sempre que há determinação de responsabilidade tributária pelo cometimento de um ilícito, a natureza do vínculo é de cunho sancionatório.

O pressuposto para a definição de responsabilidade tributária e de imposição de obrigação solidária em relação ao cometimento de um fato ilícito deve se pautar pela culpabilidade do agente. Ocorre que muitas vezes a Fazenda Pública ignora o requisito da culpabilidade, tentando responsabilizar solidariamente pessoas que não têm culpa pelo cometimento de uma infração tributária.

Por exemplo, é bastante comum a Fazenda Pública tentar imputar a responsabilidade e obrigação solidária a uma sociedade que negociou com outra que emitiu

notas fiscais consideradas inidôneas. Esta empresa só poderá ser compelida a adimplir o tributo se restar comprovado que conhecia a inidoneidade ou que era capaz de conhecê-la, tendo se omitido em averiguar a situação de regularidade fiscal de sua parceira comercial perante os órgãos públicos. Afinal, neste caso, a culpabilidade que conduz à responsabilidade só passa a existir após tornada pública pela Fiscalização a situação de inidoneidade da sociedade, pois não se pode exigir que os parceiros negociais tenham informações mais precisas que os próprios órgãos públicos.

10 - INEXISTÊNCIA DE SOLIDARIEDADE NO ART. 134 DO CTN

O art. 134 do Código Tributário Nacional seleciona diversas pessoas imputando-lhes responsabilidade dita solidária em relação à obrigação tributária do contribuinte, como se constata:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

De fato, seguindo a literalidade da norma, muitos doutrinadores preceituam que se trata de instituição de responsabilidade de natureza solidária, como afirma Leandro Pausen:

A solidariedade decorrente da expressa previsão legal da lei instituidora do tributo é chamada solidariedade de direito, como é o caso da que obriga o tabelião pelo imposto de transmissão imobiliária entre vivos. (PAULSEN, 2006, p. 1006)

Analisando o referido artigo, verifica-se que a imputação da responsabilidade tributária a terceiros é condicionada à ocorrência simultânea de duas situações: a prática de determinados atos e omissões por terceiros e a impossibilidade de exigência tributária do contribuinte.

A primeira das condições é que a responsabilidade é gerada em virtude de atos praticados por estes terceiros ou omissões que tenham incorrido. Portanto, é pressuposto que, inicialmente, se constate faticamente a existência da ação ou da omissão, e que estes atos positivos ou negativos causaram a ausência do pagamento do tributo, deflagrando a responsabilidade.

Desta forma, a responsabilidade de terceiros na hipótese do art. 134 não é objetiva, é necessário que haja a culpa destes terceiros. É preciso que haja uma relação de causalidade entre o ato ou a omissão e a inadimplência, dos quais se denota o descumprimento de um

dever: estas pessoas estariam obrigadas a agir ou deixar de agir no interesse da arrecadação, sob pena de tornarem-se responsáveis pelo pagamento do tributo.

Neste sentido é o magistério de Paulo de Barros Carvalho sobre o conteúdo do art. 134: do CTN:

(...) revela a existência de um indisfarçável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa. (...) Para evitar o comprometimento, as pessoas arroladas hão de intervir com zelo e não praticar omissões: tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta a punição. (CARVALHO, 2007, p. 356)

Ives Gandra Martins e Renato Lopes Becho (BECHO; MARTINS, in BORGES, 2004. p. 81/82) também defendem que a responsabilidade dos terceiros inserta no artigo 134 do CTN é de caráter subjetivo, e exemplifica seu ponto de vista afirmando que o síndico da massa falida só seria responsável pela falta de pagamento de tributos se realizou um leilão ruinoso que dilapidou o patrimônio da massa, impossibilitando o adimplemento tributário.

A segunda condição para a transferência de responsabilidade para terceiros, nos termos do art. 134, é que não haja possibilidade da Fazenda Pública exigir a obrigação principal do contribuinte, que praticou o fato gerador. Portanto, primeiramente é necessário esgotar as possibilidades de exigência do tributo do contribuinte para que se esteja autorizado a exigir o crédito tributário do responsável.

Esta condição demonstra que, ao contrário do que afirma o texto do artigo, a responsabilidade tributária não é solidária, e sim subsidiária.

Como já ficou explicitado anteriormente, o vínculo de solidariedade no cumprimento da obrigação é aquele que permite ao credor exigir a prestação de qualquer um dos devedores, ou de ambos, simultaneamente, sem que um deles possa alegar benefício de ordem. Isto porque o benefício de ordem é incompatível com a noção de solidariedade.

Luciano Amaro concorda com esta assertiva:

Anote-se que o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que solidariedade não comporta benefício de ordem (o que é obvio); já o art. 134 claramente dispõe em contrário, o que infirmaria a solidariedade. Em suma, o dispositivo cuida de responsabilidade não solidária, e sim subsidiária. (AMARO, 2007, p. 326)

O benefício de ordem não existe na obrigação solidária nem no Código Civil e nem no Código Tributário, conforme disposto no art. 124. Conclui-se, portanto, que o legislador cometeu um equívoco técnico ao nomear a obrigação como solidária e ao mesmo

tempo caracterizá-la como subsidiária. Há uma incompatibilidade interna na norma que mostra a ocorrência deste equívoco.

O Código Civil diferencia as obrigações solidárias das subsidiárias justamente com a existência do benefício de ordem. Desta forma, para que a solidariedade tributária fosse diferente da solidariedade civil, deveria haver norma específica tributária diferenciando este tipo de solidariedade. Diante da inexistência desta norma, prevalecem as disposições civis.

O art. 124 é preciso em destacar que “a solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem”. Isto não significa que a solidariedade referida em outros artigos comportaria tal benefício, mas a interpretação mais coerente seria de que tal dispositivo está reforçando a regra de incompatibilidade entre solidariedade e benefício de ordem.

Portanto, se não há norma tributária que diferencie a solidariedade tributária da solidariedade civil no quesito da incompatibilidade com o benefício de ordem, conclui-se que o art. 134 do CTN trata de responsabilidade subsidiária, e não de responsabilidade solidária. Por consequência, para se exigir a obrigação tributária do responsável, é necessário que primeiramente tenha sido eliminada a possibilidade de satisfação da dívida perante o contribuinte, evidenciando a inexistência de bens de sua propriedade que sejam penhoráveis para a satisfação do crédito.

O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento segundo o qual o artigo 134 do CTN trata de hipótese de responsabilidade subsidiária, e não solidária, havendo equívoco na redação do texto legal:

“O artigo 124, do *Codex* Tributário, ao tratar da solidariedade na seara tributária, fixa que a mesma não comporta benefício de ordem (parágrafo único) quando se estabeleça entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e entre as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II), o que importa em evidente tautologia, uma vez que a inaplicabilidade do *beneficium excussionis* decorre da essência do instituto em tela.

9. Deveras, na obrigação solidária, deduz-se a unicidade da relação tributária em seu pólo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma *respondem in totum et totaliter* pela dívida integral.

10 - Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.”⁵¹

⁵¹ STJ - EREsp 446.955/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/04/2008, DJE 19/05/2008

Para possibilitar a exigência do crédito tributário do responsável nos ditames do art. 134 do CTN, é necessário que o responsável tenha praticado o ato ilícito que colaborou para a falta de pagamento do tributo, mas é necessário também que a exigência do tributo do responsável ocorra apenas após a efetiva constatação da frustração da execução fiscal perante o contribuinte.

11 – ART. 135: HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA, SUBSIDIÁRIA OU EXCLUSIVA DE TERCEIROS?

O artigo 135 do Código Tributário Nacional preceitua que determinadas pessoas que não praticaram o fato gerador tributário são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos que tenham praticado com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Estas pessoas sobre as quais se institui a responsabilidade em caráter pessoal são aquelas referidas no art. 134 (pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico, comissário, tabeliães, escrivães e serventuários e sócios de sociedades de pessoas) e também os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Confira-se o texto do artigo:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Note-se que o texto legal institui a responsabilidade tributária e ao mesmo tempo define que esta responsabilidade é pessoal em relação àquele que praticou atos com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto.

O enfoque do presente trabalho se refere às empresas, constituídas em regra através de pessoas jurídicas; portanto, a análise da responsabilidade prevista no artigo 135 será direcionada à responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, em relação à responsabilidade tributária prevista nesta norma, é necessário averiguar se determinado ato que originou o crédito tributário decorreu de ato da pessoa jurídica ou das pessoas físicas. Afinal, se um ato ilícito foi praticado pela pessoa jurídica, a responsabilidade não pode atingir diretores, gerentes e representantes legais.

Quando o art. 135 do CTN afirma que a responsabilidade dos terceiros é pessoal, surgem diferentes interpretações sobre este termo inserido na norma, dividindo a doutrina.

Há doutrinadores que defendem que a responsabilidade tributária destas pessoas enumeradas no art. 135 não desobriga o contribuinte ou responsável originário, havendo solidariedade em relação à obrigação tributária.

Também há quem entenda que o art. 135 do CTN traz hipótese de responsabilidade subsidiária, ou seja, só há responsabilidade de terceiros após esgotadas as tentativas de exigir o crédito tributário do sujeito passivo original.

Ainda, existem doutrinadores que defendem que quando ao art. 135 estipula a responsabilidade pessoal dos terceiros, e que a sua caracterização exime o contribuinte ou responsável original da obrigação tributária, sendo, portanto, exclusiva a responsabilidade do terceiro e inexistente a solidariedade ou a subsidiariedade.

Para responder esta questão acerca da existência ou não de obrigação solidária no art. 135, faz-se necessário investigar detidamente os contornos da norma.

Em primeiro lugar, verifica-se, pela própria dicção do dispositivo legal, que é necessário que os terceiros elencados no artigo tenham agido de forma dolosa e que deste ato tenha resultado na inadimplência de tributos. A atribuição da responsabilidade se refere aos créditos tributários que tiveram origem em atos ilegais ou abusivos, não se tratando de simples inadimplência tributária gerada por incapacidade financeira.

O mero não recolhimento do tributo não configura infração para fins de assunção de responsabilidade, pois, se toda a dívida tributária significasse infração à lei, não haveria razão para existir a norma de exceção do art. 135. De fato, não se pode admitir uma interpretação da lei que significa a sua própria negação. Esta posição é pacífica no Superior Tribunal de Justiça⁵².

É certo que a infração praticada deve ter relação direta com o inadimplemento tributário causador da responsabilidade tributária. Contudo, importante mencionar que, quando o art. 135 menciona infração à lei, também há dissenso doutrinário quanto à infração de qual tipo de lei induziria à responsabilidade tributária de terceiros.

Para Zelmo Denari, o ilícito fiscal capaz de acarretar em responsabilidade teria natureza fiscal:

De fato, os sócios-gerentes de limitadas e os diretores de sociedades anônimas não respondem, em linha de princípio, por todos os débitos fiscais, mas somente por aqueles

⁵² PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. INCLUSÃO DE CORRESPONSÁVEL. SÚMULA N. 7 DO STJ. 1. A jurisprudência do STJ entende que **as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no art. 135 do CTN não tratam de mero inadimplemento da sociedade, e sim da conduta dolosa ou culposa por parte do diretor da pessoa jurídica.** Ocorre que o ônus da prova na comprovação da responsabilidade de sócio cujo nome não consta da CDA é do exequente e, quando o nome do responsável consta da CDA, o ônus é deste, em face da presunção juris tantum de legitimidade da CDA, cabendo-lhe demonstrar que não se faz presente nenhuma das hipóteses autorizadas do art. 135 do CTN. (...) (STJ - AgRg nos EDcl no Ag 1147637/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, 1ª TURMA, julgado em 09/03/2010, DJe 17/03/2010)

resultantes da inobservância dos preceitos básicos que concorrem para a formação do crédito tributário. Assim, quando uma sociedade comercial pratica um ilícito fiscal, fica sujeita à lavratura de auto de infração, que irá apurar uma obrigação tributária resultante de infração da lei, como resulta da expressa dicção normativa do art. 135. Nesta detida hipótese, portanto, a responsabilidade do gestor da empresa se personaliza. (DENARI, in MARTINS, 2000. p. 168)

Já para Hugo de Brito Machado (2004, v.2, p. 589), quando o art. 135 se refere à infração à lei, ele não se refere a qualquer lei em sentido genérico, nem mesmo a normas de cunho fiscal, mas sim às normas que regulam as relações existentes entre o devedor originário e o terceiro. Portanto, em se tratando de atos praticados por diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, as normas cuja infração resultaria na responsabilidade destes são justamente as normas societárias, mais especificamente, as normas que limitam a atuação destas pessoas perante a pessoa jurídica.

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado explica:

Dessa forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do artigo 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos. (MACHADO, 2004, v.2, p. 589)

Portanto, já de imediato se revela a divergência doutrinária acerca do tipo de lei cuja infração decorre em responsabilidade tributária. Seria, necessariamente, uma lei de natureza fiscal? Ou seria qualquer lei? Ou talvez ainda apenas a infração a normas limitadoras da atuação do terceiro, que no caso das pessoas jurídicas de direito privado seriam as normas de natureza societária que limitam a atuação dos sócios e diretores das sociedades?

Entendemos que a adequada interpretação do dispositivo legal conduz à conclusão de que a infração à lei apta a gerar a responsabilidade só poderia ser de natureza societária. Afinal, o que objetiva este artigo é punir o sócio-administrador que age à revelia dos interesses da sociedade, e a forma com a qual ele pode agir assim é exatamente descumprindo as normas de cunho societário que determinam que a sua atuação deve se dar no interesse da empresa, e nos limites em que sua atuação é permitida.

Por exemplo: se o sócio descumpre uma norma de natureza tributária, mas o faz dentro dos limites de sua atuação como sócio-administrador, quem está descumprindo a norma é a pessoa jurídica, e por isto apenas ela será responsabilizada. Lado outro, se realiza qualquer ato, que seja além de suas atribuições legais como sócio-administrador, quem terá praticado o ato não será a pessoa jurídica, mas sim a pessoa física do sócio, pois está agindo

por si mesmo, sem amparo das leis societárias que o fazem atuar em nome da sociedade.

Pertinente destacar que a sociedade deve firmar seus atos através do órgão da administração. Note-se que a relação entre a sociedade e o administrador não é contratual, ou seja, não se faz da forma de um mandato, motivo pelo qual não se pode falar simplesmente que o administrador é um mero representante da sociedade. O administrador, quando cumpre sua função, não o faz na qualidade de um simples mandatário da sociedade. Não se pode falar que coexistam lado a lado, a sociedade representada e o administrador representante. Quando o administrador firma algum contrato em nome da sociedade, ele o faz como corporificação da sociedade. Quem está contratando é a sociedade. Este entendimento é chamado pela doutrina de teoria organicista, que se opõe à teoria contratualista.

No caso de um contrato de mandato, ocorre a outorga de poderes; já no caso da sociedade, os sócios não têm, diretamente, o poder de representação simplesmente pelo fato de serem sócios, e por isto não poderiam transferir poderes que não possuem. Se a administração é órgão da sociedade, ela tem a prerrogativa e também o dever de exercer suas funções em benefício da sociedade. Sérgio Campinho é assente com a teoria organicista:

A administração é o órgão da sociedade incumbido de fazer presente a sua vontade no mundo exterior. É por meio desse órgão que a sociedade assume obrigações e exerce direitos. Não são, assim, os administradores simples mandatários da sociedade (...). A administração é um órgão de representação legal, através do qual a sociedade manifesta a sua vontade. (CAMPINHO, 2009, p. 113)

No mesmo sentido, Tavares Borba:

O gerente é órgão da sociedade, não se confundindo, pois, com o procurador. Este, por força de um mandato, representa a sociedade no âmbito restrito dos poderes que lhe forem conferidos. O gerente, sendo um órgão, detém a plenitude dos poderes de administração da sociedade, ressalvadas as limitações constantes do contrato social. (...) Os atos do gerente obrigam sempre a sociedade, desde que compatíveis com o objeto social. (BORBA, 2001, p. 39/40)

Portanto, quando pratica um ato doloso que acarrete em imposição tributária, tendo-o praticado sem respeitar os limites de sua atuação como sócio-administrador, quem estará realizando um ato pessoal, e por isto a responsabilidade tributária recairá sobre si.

Assim, só se pode supor que a norma cuja infringência deságua na responsabilidade do terceiro é justamente aquela que regula as relações obrigacionais entre o devedor originário e o terceiro.

Como bem disse Pontes de Miranda, “se a pessoa ou as pessoas que compõem o órgão atuam fora dos limites da competência, o ato não é ato de órgão; portanto, não é ato da

pessoa jurídica” (MIRANDA, 1970, v.1, p. 290).

No caso dos sócios-administradores, diretores e representantes das pessoas jurídicas de direito privado, é preciso que estes pratiquem atos contrários às normas societárias, ao contrato social ou ao estatuto para que a sua responsabilidade fique caracterizada.

Misabel Derzi é consentânea com o que foi exposto, defendendo a tese de que a infração à lei refere-se à lei que regula as relações entre o sócio ou representante e a pessoa jurídica:

O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. (DERZI in BALEEIRO, 2005, p. 76)

Destarte, constata-se que a norma encontra aplicação quando os terceiros a serem responsabilizados atuam à revelia do devedor original, no caso, a pessoa jurídica, seja através de desobediência à lei societária, ao contrato ou estatuto social.

Ainda, necessário anotar que o cometimento do ato infracional ou abusivo deve ser a causa da obrigação tributária, ou seja, o ato do sócio deve ser o fato que origina a relação jurídico-tributária, e não a causa do inadimplemento do tributo. Afinal, a norma se refere a “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Como visto no início deste trabalho, a obrigação tributária é a relação existente entre o particular e o Estado no qual este último tem o direito de exigir tributos do primeiro, que tem o dever de pagá-los. Portanto, o ato do diretor ou gerente precisa ser a causa da relação jurídico-tributária para que seja configurada a sua responsabilidade.

É unânime a jurisprudência que determina a responsabilidade do sócio-administrador em razão de ato irregular praticado após o fato gerador, como ilícita evasão do patrimônio da empresa pelo sócio ou a dissolução irregular da sociedade⁵³. Contudo, ousamos discordar do entendimento jurisprudencial consolidado porque acreditamos que nem a evasão patrimonial e nem a dissolução irregular seriam capazes de gerar a responsabilidade do administrador com supedâneo no art. 135 porque não se trata de ato que é causa da relação

⁵³ PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. (...) REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE, RESOLVENDO-SE EM EMBARGOS A MATÉRIA DE DEFESA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (STJ - AgRg no REsp 1120923/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª TURMA, julgado em 21/06/2011, DJe 30/06/2011)

jurídico-tributária, mas apenas um ato que impossibilita a satisfação do crédito tributário.

Analisados os contornos gerais do artigo 135, passa-se a examinar os fundamentos das três correntes doutrinárias vigentes sobre a extensão da responsabilidade dos terceiros relacionados no artigo 135 do CTN para investigar se o referido artigo contempla ou não a solidariedade na obrigação tributária.

11.1 - Art. 135 e a Responsabilidade Solidária de Terceiros

Os doutrinadores que defendem que o art. 135 traz hipótese de responsabilidade solidária baseiam seu posicionamento no fato de que o sujeito passivo originário, no caso, a pessoa jurídica, se beneficiaria da conduta ilícita, excessiva ou infracional praticada pelos terceiros, no caso, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica.

Luiz Alberto Gurgel de Faria (CALMON, et al. In FREITAS, 2011. p. 725) explica que a responsabilidade tributária do art. 135 seria solidária citando um exemplo em que uma sociedade prevê em seu contrato social que a aquisição de imóveis só pode ocorrer mediante a anuência de dois sócios; não obstante, um dos sócios-administradores infringe o contrato social e age com excesso de poderes adquirindo, em nome da pessoa jurídica, um imóvel para instalar a nova sede.

Diante deste exemplo, ele conclui que a responsabilidade pelo pagamento do ITBI – Imposto sobre transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* - não poderia ser suportada pelo sócio, embora ele tenha agido em infração ao contrato social ao praticar o fato gerador do tributo em nome da sociedade. Por este motivo, o citado autor defende que:

A grande diferença entre a regra atual (art. 135) e a do dispositivo acima transcrito (art. 134) é que a responsabilidade deixa de ser supletiva para assumir um caráter de solidariedade. A justificativa é plausível: aqui, há a prática de um ato ilícito pelo responsável, seja violando a lei, seja desrespeitando o contrato ou estatuto da sociedade em que trabalha. (FARIA; CALMON, et al. In FREITAS, 2011. p. 725)

Leandro Paulsen também acredita que o benefício que a sociedade poderia obter do ato ilegítimo ou ilegal praticado pelo sócio faz dela obrigada solidária pelos tributos devidos, chegando a afirmar que a responsabilidade poderia decorrer de interesse comum no fato gerador:

Certo é que, se a pessoa jurídica se beneficiou do ato, ainda que praticado com infração à lei ou com excesso de poderes, sua responsabilidade decorrerá, ao menos, da incidência do art. 124 do CTN, que diz da solidariedade por interesse comum. (PAULSEN, 2006, p.

1044).

O Superior Tribunal de Justiça também manifestou entendimento de que o artigo 135 do CTN traria hipótese de responsabilidade solidária, de forma que a prática de atos dolosos por parte dos sócios que importem em inadimplemento tributário acarretaria na responsabilidade conjunta de sócios e da sociedade:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – OFENSA AO ART. 535, II DO CPC – INOCORRÊNCIA – DISSOLUÇÃO IRREGULAR – SÓCIO-GERENTE – REDIRECIONAMENTO – INTERPRETAÇÃO DO ART. 135, INCISO III, DO CTN. (...) 3. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 4. **Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente,** autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. 5. A empresa que deixa de funcionar no endereço indicado no contrato social arquivado na junta comercial, desaparecendo sem deixar nova direção, é presumivelmente considerada como desativada ou irregularmente extinta. 6. **Imposição da responsabilidade solidária.** 7. Recurso especial parcialmente provido.⁵⁴

Enfim, há significativos precedentes doutrinários e jurisprudenciais que afirmam que o art. 135 traz hipótese de responsabilidade de terceiros, mas mantém os sujeitos passivos originais como obrigados ao adimplemento do crédito tributário, determinando um vínculo de solidariedade entre eles, sob o fundamento de que ambos se beneficiariam do não pagamento de tributos.

11.2 - Art. 135 e a Responsabilidade Exclusiva de Terceiros

Sacha Calmon Navarro Coelho é um dos principais representantes da teoria de que o artigo 135 trata de responsabilidade exclusiva de terceiros. Ele defende que, configurada a hipótese deste artigo, a responsabilidade tributária se transfere inteiramente para os terceiros designados no art. 135, sem que haja qualquer responsabilidade tributária dos contribuintes ou responsáveis originários.

Em seu entender, portanto, não existe solidariedade na responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN:

Em suma, o art. 135 retira a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus

⁵⁴ STJ - REsp 1017732/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, 2ª turma, julgado em 25/03/2008, DJe 07/04/2008

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. (...)

Veja-se, v.g., o caso de um contador-empregado que todo mês solicita cheque, com declaração no verso de que é emitido para pagar imposto, mas não efetiva o pagamento. Obtém de assecla seu, gerente do banco recebedor que tem contrato com o Estado para receber em seu nome, documento falso do depósito, e com isso lesam a empresa e o Fisco. Ora, a infração fiscal é objetiva, não porém a responsabilidade tributária. Caso contrário, o art. 135 sob comento não faria sentido. A empresa deve ser excluída. Os empregados, responsabilizados. O banco deverá indenizar o Estado e regressar contra o seu funcionário. (...)

No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados. (COELHO, 2009. p. 668/669)

Para chegar à conclusão de inexistência de solidariedade, ele parte do pressuposto de que o terceiro, no caso o sócio ou diretor da sociedade, ao infringir o contrato social, o estatuto ou a lei, estaria agindo em prejuízo aos interesses da pessoa jurídica, e que por este motivo, o ato não estaria sendo praticado pela sociedade, e sim, pelo sócio, cabendo-lhe, assim, responder pessoalmente e exclusivamente pelos atos que cometeu.

Bernardo Ribeiro de Moraes também concorda com o posicionamento de que o artigo 135 trata de responsabilidade pessoal e exclusiva dos terceiros que praticaram atos ilícitos e abusivos:

(...) havendo apenas responsabilidade pessoal e inexistindo a solidariedade, as responsabilidades das pessoas mencionadas, quando agindo em nome de pessoas jurídicas, exclui a responsabilidade destas. (MORAES, 1995, p. 522)

Aliomar Baleeiro (2005, p. 755) asseverou que “As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte”.

Misabel Derzi também adere plenamente à tese da responsabilidade pessoal dos terceiros elencados no artigo 135, aduzindo que se trata de hipótese de substituição tributária, e que a liberação do contribuinte deriva do fato de que o terceiro praticou ato contra o seu interesse:

Já o art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no art. 134. a única justificativa para a liberação do contribuinte, que não integra o pólo passivo, nas hipóteses do art. 135, está no fato de que os créditos ali mencionados correspondem a ‘obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto’ (...) Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida

não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto. (DERZI in BALEEIRO, 2005, p. 756)

Este entendimento foi acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça apesar de coexistir com julgados em sentido diverso. De fato, o STJ recentemente decidiu que o artigo 135 trata de hipótese de responsabilidade pessoal do sócio e na consequentemente exclusão da sociedade do pólo passivo da obrigação tributária:

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. 1. A responsabilidade pessoal do sócio funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. (Resp 1101728/SP, sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 23/03/2009) 2. "A certidão emitida pelo Oficial de Justiça atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido a dissolução irregular da empresa." (...) 3. In casu, há nos autos, robustos indícios da ocorrência de dissolução irregular da empresa, consoante dessume-se das certidões do Oficial de Justiça, às fls. e-STJ 101 e 123, que diligenciou duas vezes, com o objetivo de localizar a empresa recorrente (...) 4. Doutrina abalizada situa a dissolução irregular como hipótese de infração à lei, contida no caput do art. 135 do CTN, que prescreve as condutas dolosas ensejadoras da responsabilidade pessoal do agente, litteris: "A lei referida no artigo 135 do Código Tributário Nacional é a lei que rege as ações da pessoa referida. Assim, como o inciso I do artigo em evidência traz para sua guarda todos os sujeitos referidos no artigo anterior, teremos que a lei será a do pátrio poder para os pais, a da tutela e curatela para os tutores e curadores, a da administração civil de bens de terceiros para os administradores civis, a do inventário para os inventariantes, a da falência e da concordata para síndicos e comissários, a dos registros públicos para os tabeliães, escrivães e demais serventuários de cartórios, a comercial para dissolução de pessoas jurídicas e para os sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Para os demais, aqueles arrolados nos outros incisos do artigo 135, será também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas (gerentes, diretores etc), será a lei comercial. (...) É infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes)." (Renato Lopes Becho, in *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, Ed. Dialética, SP, 2000, p. 176/178) 5. Destarte, a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática de atos abusivos ou ilegais, uma vez que o administrador que assim procede age em infração à lei comercial, incorrendo no item III, do art. 135, do CTN, ressoando inequívoca a possibilidade de redirecionamento da execução para o sócio-gerente, com a inversão do ônus da prova.

(Precedente: AgRg no REsp 1085943/PR, Rel.Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 18/09/2009) 6. Não obstante, e aqui reside o cerne da presente controvérsia, verifica-se que o Juízo singular, deferindo o pedido de redirecionamento da execução por dissolução irregular da empresa executada, não se manifestou acerca da recusa, pela Fazenda Estadual, do bem imóvel nomeado à penhora pela sociedade executada, o que deu ensejo à insurgência dos recorrentes, no sentido da inoportunidade da necessária comprovação, pela exequente, da insuficiência dos bens da empresa para garantir a execução, o que, a priori, impediria a deflagração da responsabilidade do ex-sócio, porquanto milita a seu favor a regra de que os bens da sociedade executada não podem ser executados em primeiro lugar, haja vista tratar-se de responsabilidade subsidiária; por isso que a referida decisão seria nula, bem como todos os atos subsequentes.7. **A dicção do caput do art. 135 do CTN deixa entrever que a responsabilidade do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, pela prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, é de natureza pessoal**, verbis: "Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior;II - os mandatários, prepostos e empregados;III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado." 8. Precedentes: (...) 10. **Deveras, o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária (in casu, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN.**11. Doutrina abalizada diferencia a responsabilidade pessoal da subsidiária, no sentido de que: "**Efeitos da responsabilidade tributária: Quanto aos efeitos podemos ter: (...) - pessoalidade. b) responsabilidade pessoal, quando é exclusiva, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à responsabilidade integral do terceiro** em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte (**art. 130, 131, 132, 133, I e 135**);- subsidiariedade. c) responsabilidade subsidiária, quando se tenha de exigir primeiramente do contribuinte e, apenas no caso de frustração, do responsável (art. 133, II, 134);" (Leandro Paulsen, in Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado, 10ª ed., p. 922) "Lembre-mo-nos de que a dissolução irregular de uma empresa é infração à lei comercial, o que corrobora nosso entendimento de que a lei prevista no artigo 135 do CTN é a lei que rege a conduta do responsabilizado (no caso da lei comercial).(...)" **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)." (Renato Lopes Becho, in Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, Ed. Dialética, SP, 2000, p. 184/185) 12. **A responsabilidade por subsidiariedade resta conjurada e, por conseguinte, o benefício de ordem que lhe é característico (artigo 4º, § 3º, da Lei 6.830/80), o qual é inextensível às hipóteses em que o Código Tributário Nacional ou o legislador ordinário estabelece responsabilidade pessoal do terceiro (consecutivamente, excluindo a do próprio contribuinte)**, em razão do princípio da especialidade (lexspecialisderogatgeneralis), máxime à luz da Lei de Execução Fiscal encarta normas aplicáveis também à cobrança de dívidas não-tributárias.13. Com efeito, restando caracterizada, in casu, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente, ora

recorrente, ressoa evidente a prescindibilidade de anulação da decisão que deferiu o redirecionamento da execução em virtude da comprovação da dissolução irregular da empresa, em virtude da inocorrência de prejuízo, que existiria tão-somente na hipótese de responsabilidade subsidiária, situação que obstaría o redirecionamento, ante a subyacência da verificação da suficiência patrimonial da executada. Por isso que não merece reparo o acórdão recorrido, neste particular, ao desprezar a omissão do decisum do Juízo singular quanto à apreciação do pedido de recusa do bem nomeado à penhora pela empresa recorrente, (...). Todavia, houve recusa do Agravado que não foi ainda apreciada em primeiro grau (fls. 37/38). Ausente, portanto, prova inequívoca da suficiência de bens para a satisfação da dívida, mostra-se precipitada sua exclusão da execução." (...) 15. Recurso especial desprovido.⁵⁵

Esta tese é a majoritária na doutrina, mas não é a corrente dominante na jurisprudência.

11.3 - Art. 135 e a Responsabilidade Subsidiária de Terceiros

Hugo de Brito Machado é o principal defensor da tese de que o artigo 135 do CTN versaria sobre responsabilidade tributária subsidiária de terceiros. Este doutrinador leciona:

Dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas que indica não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada. A presença do responsável, daquele a quem é atribuída a responsabilidade tributária nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não exclui a presença do contribuinte. (MACHADO, v.2, 2004, p. 594)

De acordo com esta tese, defende-se que apesar do artigo 135 do Código Tributário Nacional afirmar que se configura responsabilidade tributária pessoal de terceiros, ele não afirma que a responsabilidade é exclusiva, entendendo-se, por este motivo, que a responsabilidade dos terceiros seria subsidiária, mormente porque a solidariedade não se presume. Isto porque a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica, obrigada originária pelo crédito tributário, necessitaria ser expressa, não podendo ser subentendida.

Conforme esta doutrina, a obrigação tributária decorre de um ato lícito, embora este possa ser praticado de forma abusiva e ilícita. Por exemplo, quando um sócio adquire em nome da empresa um imóvel, é certo que adquirir um imóvel é um ato lícito, e este ato lícito gerou a imposição tributária. A ilicitude irá residir apenas na conduta do sócio que efetuou a aquisição de forma abusiva, na hipótese de não possuir poderes estipulados no contrato social para realizar, sem o consentimento dos demais sócios, a transação.

⁵⁵ STJ - REsp 1104064/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010.

Podem ocorrer também a hipótese de que o não pagamento do tributo decorra da apropriação do patrimônio da sociedade pelo sócio da pessoa jurídica. Da mesma forma, o fato gerador tributário decorreu de um ato lícito, como, por exemplo, a venda de mercadorias. O desvio de numerário da sociedade, que causou a inadimplência tributária, constitui infração às normas societárias, visto que o patrimônio da empresa não pode ser desviado para os sócios, e por isto, é capaz de gerar responsabilidade do terceiro.

Assim, se a obrigação tributária decorreu da prática de um ato lícito, que constitui fato gerador tributário, como a aquisição de bens ou venda de mercadorias, a responsabilidade pelo pagamento é do contribuinte originário, ou seja, da pessoa jurídica que se beneficiou com este ato.

E somente na hipótese da prática dos ilícitos mencionados no art. 135 os terceiros seriam responsáveis subsidiários, caso a sociedade não tenha como efetuar o pagamento dos tributos gerados por um fato lícito, mas decorrentes do ato praticado pelos diretores e sócios-administradores em infração à lei, contrato social ou estatutos.

Também há entendimento jurisprudencial recente oriundo do Superior Tribunal de Justiça no qual se expõe que o art. 135 do CTN traz hipótese de responsabilidade subsidiária:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTOS NÃO PAGOS PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. **É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN.** É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.⁵⁶

Causa espanto verificar que existem entendimentos recentes do Superior Tribunal de Justiça que acolhem as três diferentes teses acerca do grau de responsabilidade previsto no art. 135 do CTN. Tanto há julgados que entendem que o citado artigo traria hipótese de

⁵⁶ STJ - REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009

responsabilidade solidária quanto subsidiária, e também a responsabilidade exclusiva de terceiros. Trata-se de tema bastante controverso, portanto. Não obstante, o pensamento dominante na doutrina tende para a responsabilidade exclusiva do terceiro.

11.4 - O Grau de Responsabilidade do art. 135 do CTN – Inexistência de Solidariedade

Visto que impera o dissenso sobre o grau de responsabilidade dos terceiros que está estipulada no artigo 135 do CTN, conclui-se que todas as três teses sobre o tema possuem plausibilidade, não pelo fato de que cada uma delas é defendida por juristas de renome, mas porque estes trazem argumentos significativos para demonstrar suas perspectivas.

De nossa parte, entendemos que, a princípio, a letra do artigo, ao afirmar que os terceiros são “pessoalmente responsáveis”, denota a existência da responsabilidade exclusiva destes quando praticam atos à revelia da sociedade.

Afinal, o sentido do termo “pessoalmente responsáveis” empregado no artigo 135 não pode diferir do sentido do termo “a responsabilidade é pessoal”, que é empregado no artigo 137 do CTN. Se a doutrina⁵⁷ não duvida de que a responsabilidade pessoal do artigo 137 implica em responsabilidade exclusiva do agente, não se pode aceitar que o termo praticamente idêntico utilizado no artigo 135 possa ter um sentido diferente, sendo presumível que os termos utilizados em uma mesma lei possuam sentidos iguais.⁵⁸

De fato, a redação do artigo 135 revela que a norma foi criada para aplicação privativa nos casos em que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado agem de forma contrária aos interesses da sociedade, e desta atitude surge uma obrigação tributária, acarretando na responsabilidade exclusiva do sócio administrador.

É necessário, portanto, distinguir qual a pessoa que praticou o fato gerador tributário que deu origem à obrigação tributária. Se foi a sociedade quem circulou mercadorias ou adquiriu imóvel, a responsabilidade tributária é da sociedade. Se o sócio administrador pratica o fato gerador à revelia da sociedade, não como órgão da sociedade, mas além dos poderes de administração, a responsabilidade será exclusiva deste.

Um exemplo pode ser citado para auxiliar na elucidação da questão. Pergunta-se:

⁵⁷ Ao nosso ver, porém, nos casos indicados no art. 137 do Código Tributário Nacional a responsabilidade pessoal do agente exclui a responsabilidade de outras pessoas (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional - Artigos 96 a 138, v.2, São Paulo: Atlas, 2004, p. 641)

⁵⁸ Quanto à jurisprudência, embora entenda que o artigo 137 do CTN traz hipótese de responsabilidade pessoal do agente, não há julgados do Superior Tribunal de Justiça no sentido de interpretar claramente a responsabilidade pessoal como sendo exclusiva daquele que praticou o ato ilícito, com a conseqüente liberação do contribuinte.

na realização de vendas sem a emissão de nota fiscal, quando o produto desta venda é revertido para a sociedade, quem deve arcar com a responsabilidade tributária? Em primeiro lugar, verifica-se que quem realizou o fato gerador de venda de mercadorias foi a sociedade, ou seja, a obrigação tributária não foi realizada mediante um ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, porque o administrador que autorizou a venda detém poderes para permitir venda de mercadorias, ou seja, agiu na qualidade de órgão da sociedade. Portanto, a responsabilidade pelo pagamento do imposto será sempre da sociedade, ainda que não tenha havido emissão de nota fiscal ou que posteriormente o produto da venda seja desviado pelo sócio. Frise-se a sutileza da redação do artigo 135: a responsabilidade somente será exclusiva do sócio quando a obrigação tributária (= relação entre particular e o fisco) decorrer de ato que contrarie as normas societárias ou que contrarie os atos constitutivos da empresa. Assim, a omissão quanto à emissão de nota fiscal trata-se de infringência à norma tributária, e não à norma societária, e portanto, não se enquadra na hipótese do artigo 135 do CTN.

Mostra-se coerente, portanto, que o artigo 135 só pode ser aplicado quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo sócio redundar em contrariedade aos interesses da sociedade, for feito à sua revelia. Do contrário, a responsabilidade tributária continua sendo da pessoa jurídica. A necessidade do ato do sócio ser feito à revelia da sociedade se faz presente pelo seguinte motivo: se o ato do sócio não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato, ainda que ilícito, será a sociedade, e não o sócio.

Na situação em que um gerente ou diretor comete infração dolosa ao contrato social na qual ele pessoalmente presta serviços a clientes da sociedade e retira para si o produto financeiro desta prestação, mas emite nota de prestação de serviços em nome da empresa, de forma a colocá-la no pólo passivo da obrigação tributária, restará caracterizada a hipótese fática prevista no artigo 135, III do CTN. Da mesma forma, se a sociedade tem em seu objeto social a prestação de serviços e o administrador autoriza a venda de mercadorias, o fato gerador da obrigação tributária estará sendo praticado de forma a contrária ao ato constitutivo da empresa, e também à lei societária. Por isto, caracteriza-se a responsabilidade tributária exclusiva do administrador, mesmo que o produto da venda seja revertido para a sociedade.

Isto porque todos os seus requisitos estarão cumpridos: o ato praticado pelo administrador resulta em obrigação tributária e o ato é contrário à lei societária e ao contrato social, tendo sido praticado à revelia da sociedade.

Ainda que a sociedade se beneficie do ilícito não-tributário praticado pelo seu administrador, a responsabilidade continuará sendo exclusiva do administrador perante a Fazenda Pública. A relação jurídico-tributária não será modificada somente em virtude da sociedade haver se beneficiado do ato infracional cometido pelo administrador porque não existe norma que assim disponha. O entendimento de Maria Rita Ferragut é exatamente neste sentido:

Diante de tudo que já foi exposto, temos que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN é pessoal do administrador que tiver agido com excesso de poderes ou violação à lei ou ao contrato ou estatuto social.

Mas e se a sociedade beneficiar-se disso – mediante o aproveitamento dos frutos decorrentes do fato que motivou o nascimento da obrigação tributária, e que passaram a integrar o resultado/patrimônio da pessoa jurídica administrada -, ainda assim competirá ao administrador responder pessoalmente pela obrigação?

Entendemos que, perante o Fisco, sim. A relação jurídica tributária não se altera em função de a sociedade ter se beneficiado do ato ilícito, por uma única e singela razão: inexistente previsão legal para tanto. (FERRAGUT, 2009, p. 137/138)

A interpretação feita neste sentido é consentânea com a personalidade da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, sendo que a interpretação da norma deve ser realizada sempre na tentativa de preservar a redação de seu texto, que determina que a responsabilidade dos terceiros será pessoal. E o termo pessoal tem sido utilizado como sinônimo de responsabilidade exclusiva, como ocorre no artigo 137 do CTN, em que o termo é novamente utilizado.

Entendemos que o exemplo citado por Sacha Calmon para justificar a responsabilidade pessoal de terceiros não se enquadra na melhor interpretação do artigo 135 do CTN. Ele afirma que um funcionário da sociedade poderia ser pessoalmente responsabilizado por falsificar os comprovantes de pagamento do tributo enquanto retém o respectivo dinheiro para si. Ocorre que a atitude do funcionário, embora ilícita, não é causa da obrigação tributária (sinônimo de relação jurídico-tributária), mas simplesmente a causa da inadimplência do crédito tributário, sendo tais conceitos bastante distintos.

Afinal, se uma empresa realizou validamente a aquisição de um imóvel, não poderá se livrar do pagamento do ITBI somente porque o gerente falsificou o recibo. Foi ela quem praticou o fato gerador tributário e gerou a obrigação tributária, e por isto ela não pode se esquivar do pagamento simplesmente alegando que foi vítima de fraude praticada pelo seu gerente.

Portanto, quando um sócio administrador desvia para si o patrimônio da empresa, retendo ilicitamente os valores que seriam utilizados para o pagamento de tributos, ele estará

incorrendo em infração à lei societária, em detrimento da sociedade. Contudo, a sua conduta não será geradora de obrigação tributária. A circunstância que gerou a obrigação tributária foi a prática lícita do fato gerador pela sociedade, como a aquisição de um imóvel ou a circulação de mercadorias. Se posteriormente a sociedade não tem meios de efetuar o pagamento, porque o sócio administrador desviou o patrimônio da empresa, é situação que não se enquadra nos estreitos limites do art. 135 do CTN.

Enfim, entendemos que a responsabilidade tributária do terceiro é pessoal e exclusiva quando praticar ato, do qual decorra a obrigação tributária, que seja doloso e seja praticado em infração à lei, estatuto ou contrato social, praticado à revelia do sujeito passivo originário.

Ao analisar um caso concreto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF imputou responsabilidade solidária entre sociedade e sócios em razão de importação de aparelhos celulares com valor declarado indevidamente reduzido, justificando que se trataria de cometimento de ilícito societário por parte dos sócios administradores que beneficiou a sociedade. Aplicou o art. 135, III e o art. 124, I do CTN para fundamentar a responsabilidade tributária solidária porque sócio e sociedade teriam interesse comum no fato e dele se beneficiariam. Este julgado mostra-se bastante interessante para a apreciação da aplicação do art. 135, III do CTN e para a crítica acerca da existência, ou não, da responsabilidade solidária. Confira-se o teor de sua ementa:

(...) SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA DOS SUJEITOS PASSIVOS. A sucessão de indícios levantados pela fiscalização permite no seu conjunto que se perceba que há entre os interessados apontados como responsáveis solidários entre si, e de todos em relação ao autuado na qualidade de contribuinte, RF TOTAL, um interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores relacionados à importação de aparelhos celulares com valor declarado indevidamente reduzido. Essa qualidade perceptível caracteriza a obrigação tributária solidária. Justificado reunir as empresas e pessoas físicas indicadas nos autos de infração no mesmo pólo passivo, (...). RESPONSABILIDADE PELA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. Ilícitos societários graves praticados pelo administrador serão, em princípio, hábeis a modificar a configuração do pólo passivo da relação jurídica tributária, que além de praticado com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social, ou aos estatutos, agrida o interesse e finalidades da sociedade. Na regra geral, é ilícito societário grave o praticado em nome da pessoa jurídica, mas no interesse pessoal do próprio agente administrador. **Entretanto, há casos em que tanto o administrador que agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, quanto a empresa se beneficiam, conjuntamente, da situação relacionada à infração tributária praticada. Nesse caso, a base legal para a responsabilidade não está apenas no art. 135, III, do CTN; o administrador responderá conjuntamente com a empresa pelo crédito tributário lançado, tributo e penalidade administrativa tributária, compatibilizando-se neste caso a norma antes citada com a prevista no art.124, I, do CTN, tendo em conta o interesse comum e o benefício de ambos com os resultados pretendidos indevidamente. As evidências apresentadas identificaram a prática de**

subfaturamento nas importações focadas. Os valores de transação formalmente declarados na importação pela empresa de fachada manipulada RF TOTAL, visavam beneficiar os reais adquirentes da mercadoria importada no Brasil, DICOM e seus gerentes, de fato ou de direito, quanto à situação analisada, que viriam a ser também os efetivos revendedores no mercado interno com a inicial perspectiva de redução ilícita da base de cálculo dos impostos incidentes na importação e, posteriormente, na transferência das mercadorias da RF TOTAL para a DICOM com valores três vezes superiores aos declarados, aumentar artificialmente custos para redução aparente de lucro (ou produzir prejuízos contábeis), e com isso formar recursos extracontábeis (caixa dois). Confrontando-se o disposto no art. 135, III, com o que prescreve o art. 124, I, ambos do CTN, pode-se concluir que neste caso devem responder solidariamente pela infração os interessados que se apresentaram como recorrentes neste processo, que havia interesse comum dos administradores e da empresa na situação que constituiu os fatos geradores das obrigações principais. (...).⁵⁹

Não concordamos com a interpretação do art. 135, III e do art. 124, I do CTN feita pelo CARF da qual decorreu a imposição de responsabilidade solidária. No caso, quem praticou o fato gerador da importação e que cometeu, ao mesmo tempo, infração tributária consubstanciada pelo subfaturamento, foi a sociedade, porque a atuação dos seus administradores e gerentes não foi cometida à sua revelia, muito pelo contrário.

A sociedade cometeu ilícito tributário através da atuação de seu administrador. Assim, de acordo com a teoria organicista, não foi o sócio-administrador quem praticou os atos, mas sim a própria sociedade, porque o administrador agiu como órgão da sociedade. Isto é bastante diferente do cometimento de ato ilícito societário pela pessoa do sócio. Até este ponto, o ilícito foi praticado exclusivamente pela pessoa jurídica, porque os sócios atuaram dentro do limite de suas atribuições de gerenciamento da sociedade, ou seja, respeitaram as normas societárias e contrato social, não havendo aplicação do art. 135, III do CTN porque o ilícito tributário foi cometido pela sociedade, como bem asseverou Hugo de Brito Machado:

Não se pode pretender que a pessoa jurídica somente pratique atos ilícitos, excluindo de sua responsabilidade a violação de normas jurídicas, supostamente imputável apenas aos seus sócios ou dirigentes. Se o ato foi praticado pela pessoa jurídica, através de órgão seu, a responsabilidade é da pessoa jurídica, e não da pessoa física que validamente exercia a função de órgão. (MACHADO, 2004, v.2, p. 589)

Note-se, entretanto, que em momento posterior os sócios realizaram um expediente denominado “caixa dois”, ou seja, retiraram valores da empresa cometendo ato contrário à lei societária e contra os interesses da sociedade, sendo que, por este ato, também

⁵⁹ CARF Recurso 333303 Número do Processo 12466.003632/2004-79, Terceira Câmara/Terceiro Conselho de Contribuintes Contribuinte RF TOTAL COMERCIAL LTDA EOUTROS, Recurso Voluntário - Dado Provimento Parcial Por Maioria Data da Sessão 04/12/2007, Relator ZENALDO LOIBMAN Nº Acórdão 303-34941

não poderiam ser responsabilizados pelo artigo 135 III do CTN porque tal ato não foi a causa da obrigação tributária, mas somente a causa do inadimplemento do crédito tributário.

Também não restaria configurada a solidariedade baseada no interesse comum porque o fato gerador tributário não foi praticado pelos sócios, visto que foi apenas a sociedade que praticou o fato gerador de importar mercadorias, conforme já foi explanado em tópico próprio.

Desta forma, os fundamentos do acórdão do CARF não se mostram coerentes no que se refere à interpretação e à possibilidade de aplicação dos artigos 135 e 124, I do CTN para responsabilizar os sócios administradores da sociedade pela prática do subfaturamento. Estes dispositivos não podem implicar em imposição de responsabilidade tributária solidária.

Enfim, é certo que o artigo 135 do CTN traz hipótese de responsabilidade pessoal exclusiva de terceiros, desobrigando totalmente o sujeito passivo originário, mas que este artigo deve ser aplicado apenas em situações bastante restritas, nas quais convergem simultaneamente os seguintes requisitos: a) o sócio administrador pratique ato doloso contrário ao contrato social, estatuto ou lei societária; b) o ato seja causador da relação jurídico-tributária; c) o ato seja contrário aos interesses da sociedade.

Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2004, p. 586) argumenta que os atos praticados pelos diretores e gerentes da pessoa jurídica após a ocorrência do fato gerador também poderiam acarretar na sua responsabilidade pessoal, fazendo uma interpretação de forma a corrigir a “insuficiência da norma”, em nome da razoabilidade.

Ocorre que uma norma tributária que imputa responsabilidade a terceiros não pode ser interpretada com o uso de analogia, visto que o Direito Tributário deve ser interpretado de forma consentânea com o princípio da legalidade estrita, não havendo lugar para a ponderação extremamente livre e subjetiva do que seja “razoável” a fim de modificar a dicção de uma norma.

Se uma sociedade pratica atos de fraude a credores, como a evasão do seu patrimônio em favor dos sócios, deixando de quitar débitos tributários e civis, tanto a Fazenda Pública quanto os demais credores têm direito a invocar o art. 50 do Código Civil⁶⁰ que trata do abuso da personalidade jurídica pelo sócio, ou podem ajuizar ação revocatória prevista nos artigos 158 e seguintes do Código Civil, que se destina a anular negócios jurídicos praticados por devedor insolvente.

⁶⁰Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Ademais, o entendimento de que a responsabilidade do administrador seria pessoal e que o cometimento de ato ilícito por parte dele poderia existir mesmo que desvinculado da obrigação tributária causa a possibilidade de cometimento de ilícitos que não foram previstos pelo legislador à época de sua redação, no ano de 1966, mormente diante da interpretação jurisprudencial vigente que entende que a dissolução irregular da sociedade seria causa de responsabilidade pessoal do sócio.

É notório que atualmente muitas pessoas físicas constituem sociedades nas quais constam formalmente como sócios administradores e diretores os nomes de pessoas que não possuem patrimônio para suportar a exigência tributária. Estas pessoas são popularmente conhecidas como “laranjas”. Ocorre que, na verdade, a sociedade é gerenciada clandestinamente por pessoas que nem constam do contrato social ou de documentos formais da sociedade.

Trata-se de maquinação de fraude destinada a fazer uso do art. 135 para interesses escusos, da seguinte forma: o “laranja” pratica atos ilícitos e abusivos contra a sociedade e a responsabilidade tributária recai somente sobre o seu patrimônio (inexistente), ficando incólume o patrimônio da sociedade, que é utilizado em benefício dos sócios que a gerenciam clandestinamente, da mesma forma em que os valores desviados pelo “laranja” têm por destino as burras destes sócios de fato.

Justamente para tentar evitar o cometimento deste tipo de fraude é que alguns intérpretes tentam responsabilizar solidariamente sociedade e sócio pelos créditos tributários.

Não obstante, a alegada imperfeição da norma para a sua aplicação nos dias atuais não pode mudar o seu sentido ao instituir uma obrigação solidária sem supedâneo na redação legal. Está escrito na lei que a responsabilidade do diretor, gerente e do representante da pessoa jurídica é pessoal; portando, mesmo a maquinação de fraudes aproveitando-se do teor da lei não pode mudar sua interpretação para que disponha sobre algo que de fato não dispôs.

Afinal, esta interpretação errônea da lei acabaria por prejudicar as pessoas jurídicas que realmente foram lesadas por atos danosos de seus diretores, gerentes e representantes, fazendo-as arcar com a responsabilidade tributária por atos que não cometeram.

A constatação do cometimento de fraudes não pode mudar o fato de que o legislador não instituiu responsabilidade solidária no art. 135, mas sim responsabilidade pessoal. E se o dispositivo for corretamente interpretado, é possível verificar que a responsabilidade pessoal do sócio administrador só será aplicável em hipóteses bastante restritas, vigorando a regra geral de responsabilidade tributária das sociedades por fatos

geradores por ela praticados.

Por fim, é necessário que se faça uma ressalva. Embora se tenha utilizado o termo “contribuinte originário”, para designar, em conjunto, as pessoas jurídicas, os mandantes, os empregadores, os filhos menores, os tutores, inventariantes e outros explicitados no art. 135, é certo que tal termo foi utilizado somente por falta de termo próprio para designar estas pessoas conjuntamente. Não há que se falar em contribuinte originário porque a obrigação tributária não irá existir primeiro para estas pessoas e depois ser transferida para terceiros.

A responsabilidade tributária já surge, desde o início, para estes terceiros, como bem explica José Otávio de Vianna Vaz (2003, p. 120). Ele afirma que, ocorrido o ilícito e determinando a lei que o agente responda por ele, a responsabilidade já surge contra o agente (obrigação tributária originária, característica da substituição), sem nunca ter surgido contra o contribuinte, motivo pelo qual não existe a figura do devedor original, cuja obrigação seria transferida ao responsável.

12 - A EXIGÊNCIA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE OBRIGAÇÕES SOLIDÁRIAS

O artigo 142 do Código Tributário Nacional⁶¹ dispõe que o sujeito passivo tributário deve ser identificado no momento no qual a Fazenda Pública procede ao lançamento do tributo. O objetivo desta norma é individualizar o sujeito passivo para que seja possível operar a sua notificação com o intuito de que lhe seja assegurado o contraditório e a ampla defesa no processo tributário administrativo.

Quando o sujeito passivo é apenas uma única pessoa, não há qualquer polêmica ou dificuldade no cumprimento desta determinação. Contudo, em se tratando de obrigações solidárias, ou seja, em que há mais de um sujeito no pólo passivo da relação jurídico-tributária, há controvérsias sobre o tema.

Afinal, é certo que em se tratando de obrigação solidária o credor pode escolher se pretende exigir o crédito tributário de um ou outro devedor, ou de ambos, mas não há norma que se refira, expressamente, à possibilidade de se constituir o crédito apenas em relação a um deles. A lei também não diz se o lançamento pode ser feito em relação a todos os sujeitos passivos em conjunto ou se pode ser feito um lançamento para cada devedor. Ainda, há o questionamento acerca da possibilidade da Fazenda Pública efetuar o lançamento apenas em relação a um dos co-obrigados, se poderá exigir o débito em relação aos demais.

É comum ver nas legislações municipais a previsão de que o lançamento tributário do IPTU pode ser feito apenas em nome de um dos proprietários do imóvel, a despeito de se tratar de obrigação solidária, em que há mais de um sujeito passivo. A lei municipal nº 1.105/89 do município de Ipatinga é um exemplo disso:

Art. 35 - O IPTU será lançado em nome de quem constar o imóvel no Cadastro Imobiliário.

§ 1º - No caso de condomínio indiviso, o lançamento será feito em nome de um ou de todos os condôminos.

Ocorre que as previsões legais neste sentido são incompatíveis com os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, os quais não permitem que haja um

61 Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

lançamento tributário que seja válido em relação à pessoa que dele não foi notificada.

Ou seja, o lançamento tributário não pode surtir efeitos em relação ao obrigado solidário que não foi identificado e individualizado. Isto porque, não sendo identificado um dos obrigados solidários, ele não será notificado e conseqüentemente não terá oportunidade de exercer o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo. O lançamento será, portanto, ineficaz em relação àquele cujo nome não conste do ato administrativo. Os efeitos dos atos administrativos se restringem às pessoas que dele foram intimadas regularmente.

Ademais, considerando que os sujeitos passivos solidários encontram-se vinculados de forma autônoma ao sujeito ativo da relação tributária, não faz sentido a possibilidade de apenas um deles ser intimado na qualidade de representar os interesses dos demais. Esta presunção de representação não existe.

A intimação de apenas um dos obrigados solidários, entretanto, não implicaria em renúncia à possibilidade de exigência posterior do crédito tributário em relação aos demais, podendo o Fisco posteriormente efetuar o lançamento tributário contra os outros obrigados solidários. Isto porque o interesse público é indisponível, e não se poderia presumir que a Fazenda Pública tenha desistido de exigir o crédito tributário de um devedor apenas porque fez um lançamento exclusivamente contra o coobrigado. Além disso, a atividade de lançamento é obrigatória, como preceitua o art. 142 do CTN.

Contudo, a existência de lançamentos em separado poderia causar sérias dificuldades práticas, visto que as decisões administrativas e judiciais decorrentes de lançamentos distintos poderiam ser contraditórias, restando em prejuízo ao princípio da isonomia.

Um exemplo pode elucidar a questão: Imagine-se que foram lavrados dois lançamentos distintos em relação ao crédito de IPTU partilhado por dois proprietários do imóvel. Um deles não contesta o lançamento que prevalece tal qual foi lavrado. Não obstante, o outro obrigado solidário apresenta recurso e obtém decisão administrativa acerca da ilegalidade da alíquota aplicada. Na prática, haverá uma contradição difícil de ser solucionada.

Portanto, embora a indisponibilidade do interesse do Poder Público indique que a Fazenda pode efetuar o lançamento contra outro devedor solidário que não tenha incluído no primeiro lançamento, esta afirmativa conduz a uma conclusão que traz perplexidade e ferimento à isonomia tributária.

Fazendo uma analogia em relação aos processos judiciais, tem-se que o artigo 47 do Código de Processo Civil determina o litisconsórcio necessário quando, pela natureza

jurídica da obrigação, o juiz tiver que decidir a lide de modo uniforme para todas as partes, determinando também que a eficácia da sentença depende da citação de todos os litisconsortes no processo.

Assim, o Fisco tem o dever de efetuar o lançamento tributário contra todos os devedores solidários, e se não o fizer, não poderá fazê-lo em momento posterior de forma autônoma para cada devedor. Ele deverá retificar o lançamento para incluir os demais obrigados, desde que não alcançada a decadência, sendo que os efeitos do lançamento só recairão sobre aqueles individualizados em seu bojo.

Mas persiste a dúvida sobre a validade do lançamento operado apenas contra um devedor solidário, diante da obrigação legal de individualização dos componentes do pólo passivo tributário.

Examinando o artigo 202 do CTN, vê-se que o termo de inscrição da dívida ativa deve indicar obrigatoriamente o nome do devedor e dos co-responsáveis. E o artigo 203 do mesmo diploma dispõe que a omissão de qualquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou mesmo o erro são causas de nulidade.

Portanto, conclui-se que não basta ao lançamento o cumprimento parcial de um de seus requisitos de validade.

13 - OS PRINCÍPIOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO E O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA

O objetivo deste trabalho é obter a adequada interpretação do artigo 124 do Código Tributário Nacional para o fim de combater uma interpretação indevidamente elastecida das normas que tratam da obrigação tributária solidária, porque tal interpretação inadequada pode ferir o princípio da preservação da empresa, que é um valor presente no ordenamento jurídico.

Por este motivo, mostra-se necessário investigar o conceito e a importância dos princípios como elementos fundamentais para a coesão do sistema jurídico, para depois constatar a relevância da preservação da empresa para a sociedade.

O ordenamento jurídico é instituído sob a forma de um sistema de normas que interagem entre si, das quais se destacam as regras e os princípios. As regras possuem como principal característica serem prescrições objetivamente ditadas pelo legislador, e regulam uma situação específica de forma concreta. Elas devem ser cumpridas sempre por completo, desde que sejam válidas.

Já os princípios, nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Melo, são mandamentos nucleares, disposições fundamentais de um sistema que constituem seu próprio alicerce:

(...) disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. (MELLO, 1980, p. 230)

Larenz (apud AVILA, 2001) define os princípios como sendo normas que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito, deles decorrendo, direta ou indiretamente, normas de comportamento.

Desta forma, de acordo com a doutrina, o princípio da preservação da empresa seria uma disposição fundamental do sistema jurídico, que tem a função interpretativa do Direito.

Lado outro, segundo Alexy (apud SILVA, 2005, p. 33), o conceito de princípio é tomado através de um pressuposto diferente. Para ele, a diferenciação das normas entre princípios e regras e não se baseia no fato de serem normas de caráter fundamental ou não. Aquilo que faz com que uma norma seja um princípio e não uma regra é o fato de ser passível

de sopesamento diante das circunstâncias concretas: os “princípios são normas que exigem que algo seja realizado na maior medida possível diante das possibilidades fáticas e jurídicas existentes.

Portanto, segundo esta perspectiva, o princípio da preservação da empresa é passível de sopesamento na esfera da aplicação concreta da norma, devendo ser aplicado da forma mais ampla possível conforme a possibilidade fática que se apresente no momento de sua aplicação.

Neste panorama, a distinção entre regras e princípios se evidencia drasticamente no momento quando se colocam em conflito.

No caso de haver um conflito de regras inconciliáveis, de acordo com a teoria de Alexy (apud SILVA, 2005, p. 32), apenas uma delas será válida. Não poderá haver graduação porque se trata de um problema de validade, e validade não pode ser graduada. Por isto vigora o raciocínio do “tudo ou nada” em relação à aplicação das regras.

Por exemplo, se em um mesmo sistema jurídico há duas regras absolutamente opostas, apenas a mais recente será válida. Este critério só não será aplicável no caso de uma das regras ser de caráter geral e a outra se destine a regular uma situação especial. Nesta circunstância, a norma especial funcionará como uma exceção à norma geral.

Apreciando a possibilidade de haver um conflito entre princípios jurídicos, não ocorrerá a invalidade de um deles, e nem um princípio será tomado como exceção de outro. Haverá uma ponderação entre princípios diante dos variados casos concretos. Um princípio poderá suplantar o outro em um determinado caso concreto, mas poderá ocorrer exatamente o contrário em caso concreto diferente.

Para aplicar os princípios é necessário valer-se dos instrumentos da adequação e da necessidade. A forma de aplicação de um princípio deve ser ao mesmo tempo adequada e necessária, ou o princípio não poderá ser aplicado. Além disso, se o meio escolhido para o exercício de um princípio significar a não realização absoluta de um outro princípio, o meio será excessivo, e por isto proibido.

A fórmula para exercer a ponderação dos princípios não se encontra na lei; apenas a implicação lógica da estrutura dos valores contidos nas normas, consideradas como um sistema de inter-relações pode direcionar o sopesamento.

Em suma, as regras possuem um caráter mais objetivo, enquanto que os princípios são mandamentos sistêmicos, relacionados diretamente a valores, e possuem uma maior fluidez em sua aplicação.

A diferenciação entre regras e princípios elaborada por Canotilho inclui tanto o

critério da fundamentalidade quanto o critério da forma de aplicação. Ele explica que os princípios são mais abstratos e as normas mais concretas; que as regras podem ser aplicadas diretamente enquanto que os princípios necessitam de mediações para serem aplicados em casos reais. Também afirma que os princípios possuem uma hierarquia maior e uma importância estruturante no sistema jurídico, e que por isto os princípios são os fundamentos das regras. Por fim, afirma que os princípios espelham o ideal da justiça e na idéia do Direito, enquanto que as regras podem constituir normas não vinculadas de caráter meramente regulatório e funcional, sem estar diretamente vinculado com a idéia do justo (CANOTILHO, 1999, p. 1087).

Canaris (apud AVILA, 2001 p. 08) apresenta como critério diferenciador dos princípios a explicitude de seu conteúdo axiológico. Portanto, o princípio da preservação da empresa carregaria em si um sentido de valor explícito.

Como foi dito, regras e princípios são os elementos básicos do sistema jurídico. Um sistema normativo não se limita às regras objetivas aprovadas pelo Legislativo, porque o Direito não consiste no arbítrio puro do legislador, destituído de interpretação. Além disso, as modificações ocorridas na sociedade e até mesmo nos valores que esta busca preservar não permitem a existência de um ordenamento tão pouco flexível. Da mesma forma, sendo a sociedade tão complexa, a impossibilidade de interpretação acarretaria em um problema insolúvel na hipótese de haver a falta de uma norma para regular uma determinada conduta.

Embora os princípios sejam mandamentos mais fluidos, eles também impõem obrigações jurídicas, sendo que Celso Antônio Bandeira de Mello entende que violar um princípio seria até mesmo mais grave do que violar uma norma, dentro de sua concepção tradicional de que o princípio seria um mandamento nuclear e fundamental do sistema:

A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, (...) porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais (...) (MELLO, 1980, p. 230)

Outra característica dos princípios é que, ao contrário das regras, que devem sempre ser positivadas, os princípios podem ser explícitos ou implícitos no ordenamento jurídico, sendo extraídos, no último caso, pelo estudo sistêmico elaborado pela doutrina, que descortina os valores inseridos no ordenamento jurídico.

Embora os princípios possuam um grau maior de indeterminação, podendo até mesmo nem estar positivados na ordem jurídica, eles não deixam de ser normas e de possuir

um caráter impositivo, bem como exercem influência acerca da aplicação e interpretação de outras normas.

Ainda, o caráter normativo não é privilégio dos princípios que estão positivados na lei, mas também dos princípios gerais de Direito, que não estão expressos de forma literal, conforme defende Ruy Samuel Espíndola:

“Reconhece-se, destarte, normatividade não só aos princípios que são, expressa e explicitamente, contemplados no âmago da ordem jurídica, mas também aos que, defluentes de seu sistema, são anunciados pela doutrina e descobertos no ato de aplicar o Direito (ESPÍNDOLA, 2002. P. 60/61)

Os princípios exercem uma importante função no sistema jurídico, pois atuam como meio para interpretação das normas jurídicas em um sistema de interconexão, como explica Roque Antônio Carraza:

(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência (...) e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (CARRAZA, 1998, p.31)

Enfim, os princípios possuem as funções de normatizar, integrar o ordenamento jurídico e atuar como mecanismo de interpretação. Depreende-se, portanto, que a harmonia do sistema depende da existência conjunta de princípios e regras, os quais exercem funções diferentes no ordenamento jurídico. Os princípios são as normas de extrema importância porque direcionam a interpretação das regras com base em valores fundamentais, podendo, por isto, terem uma aplicação sopesada de acordo com cada caso concreto que se apresente.

Enfim, conclui-se que o princípio da preservação da empresa possui caráter impositivo e direciona a interpretação das demais normas do ordenamento jurídico, incluindo aquelas que determinam a responsabilidade e solidariedade tributária. Isto significa que a imputação de responsabilidade e solidariedade não pode contrariar ou suplantam o princípio da preservação da empresa.

14 - O PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA

No capítulo anterior, explanou-se o conceito de princípio jurídico, entendido como mandamento nuclear do ordenamento jurídico de cunho valorativo que possui a função de direcionar a interpretação das normas do Direito. Assim, faz-se necessário conceituar o termo “empresa”, para que se tenha a inteira compreensão da importância do princípio da preservação da empresa.

O termo “empresa” não foi conceituado pela legislação, sendo o Código Civil omissivo neste aspecto, tarefa que foi delegada à doutrina, havendo diferentes acepções do referido termo. Segundo a doutrina mais tradicional, tem-se que empresa pode ser definida como atividade econômica organizada com intuito de lucro.

De fato, os ensinamentos de Rubens Requião (2000, p. 59) definem empresa como sendo um elemento abstrato, fruto da ação intencional do empresário em exercer de forma organizada a atividade econômica. No mesmo sentido, Waldirio Bulgarelli (1995, p. 100) conceitua empresa como “atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços para o mercado, exercida pelo empresário, em caráter profissional, através de um complexo de bens”.

Ainda, Sérgio Campinho (2009, p. 11) define empresa como sendo “uma organização técnico-econômica, ordenando o emprego de capital e trabalho para a exploração, com fins lucrativos, de uma atividade produtiva”, e também ressalta a ausência de personalidade jurídica da empresa, que não se confunde com sociedade.

Tendo em vista que a empresa é sinônimo de exercício de atividade econômica, e tendo em vista que a economia é a motriz de toda a sociedade capitalista contemporânea, conclui-se que a empresa exerce uma importante função na sociedade, traduzida na produção de bens e serviços e na sua circulação, acarretando no funcionamento do sistema econômico vigente, e, indiretamente, no bem estar das pessoas naturais.

É possível afirmar que, sem o exercício da atividade empresarial, não seria possível existir a atual organização da social, inclusive porque a produção e circulação de bens e serviços de forma eficiente, se devidamente regulamentada pelo Estado, contribui para a distribuição de riquezas e para a implementação da justiça social, valor almejado por todos.

O exercício da atividade econômica precisa ser balizado pelo Estado de forma que as empresas alcancem a sua função social, que é justamente a realização destas atividades econômicas, visto que estas atividades trazem benefícios à sociedade.

A importância da empresa é reconhecida no ordenamento jurídico, sendo

incontestavelmente vigente o princípio da preservação da empresa.

O princípio da preservação da empresa é um mandamento jurídico baseado no valor de que a empresa deve ser preservada porque a ordem econômica dela depende. E este princípio está positivado na Constituição Federal de 1988, no artigo 170:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Verificando o texto constitucional, constata-se que a Carta Magna estabeleceu que a ordem econômica está fundada no trabalho humano e na livre iniciativa, e que se deve buscar o favorecimento da livre concorrência, do pleno emprego e de um tratamento favorecido às empresas nacionais de pequeno porte. Além disso, também assegura o livre exercício das atividades econômicas.

O princípio da preservação da empresa é um desdobramento dos princípios da livre iniciativa e da valorização do trabalho humano previstos no art. 170 da Constituição.

O art. 170 da Constituição garante a liberdade de iniciativa econômica, que não pode ser entendida apenas como a liberdade para intentá-la, mas também a garantia de que a atividade econômica seja viável e que haja uma quantidade de empresas no mercado que possibilite a existência de uma saudável concorrência.

O trabalho humano, o pleno emprego e a livre iniciativa se viabilizam através da realização da atividade econômica - cujo exercício é assegurado constitucionalmente - ou seja, através da empresa. Desta forma, constata-se que a Constituição estabelece a proteção da empresa, e por consequência, prevê o princípio da preservação da empresa. E por estar previsto na Constituição de forma geral, atinge todo o ordenamento jurídico, aplicando-se, inclusive, no Direito Tributário.

O princípio da preservação das empresas é um valor defendido pelo Direito na medida em que esta é motriz da economia moderna, como fonte de empregos, de trabalho, de tributos e fornecimento de serviços e produtos. Ademais, a existência de um grande número de empresas fomenta o sistema da livre concorrência, que torna o sistema capitalista mais equilibrado.

A manutenção da organização produtiva não é pretensão exclusiva dos sócios das sociedades, mas é fator que interessa a toda a coletividade: Estado, consumidores, credores e empregados.

De fato, a empresa é uma unidade econômica que interage no mercado em relações jurídicas com favoráveis repercussões sociais. Ou seja, a empresa deve ser preservada em prol da sociedade e da economia.

A lei de falências de 2005 é orientada pelo princípio da preservação da empresa economicamente viável, o que se expressa principalmente no seu artigo 47, que preceitua que “a recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica”.

A instituição de programas de recuperação fiscal como os conhecidos “REFIS”, “PAES” e “PAEX” são exemplos da reconhecida importância deste princípio. Eles visam tornar possível a manutenção das empresas que estão inadimplentes com o pagamento de tributos, possibilitando que este pagamento se faça em um prazo mais dilatado, para evitar que as empresas encerrem suas atividades.

O princípio da preservação das empresas possui diversas vertentes, pois a empresa pode ser resguardada de várias formas. O princípio pode ser visto tanto da perspectiva da concessão de meios para a superação de dificuldades econômicas das empresas quanto da estipulação de regras que protegem a empresa, como a preservação do instituto da pessoa jurídica. A preservação deste instituto ocorre também pelo combate a normas e interpretações que tendem a descaracterizar a pessoa jurídica, retirando as suas prerrogativas que foram criadas com intuito de proteger o empreendedor, estimulando-o a lançar-se ao mercado.

No âmbito tributário, a preservação da empresa também é um princípio orientador da interpretação da legislação, inclusive porque pode é um elemento limitador do poder de tributar. Mesmo que o sujeito passivo seja devedor de tributos, o seu direito à livre iniciativa não pode ser completamente obstado apenas pelo inadimplemento de tributos. A inadimplência deve ser combatida com a execução fiscal, não sendo admissível a proibição do exercício empresarial.

Afinal, a pessoa jurídica foi criada justamente para a proteção do empreendedor, contra os riscos do negócio, a bem de toda a sociedade.

15 - A PERSONALIDADE JURÍDICA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

Preceitua o Código Civil, em seu artigo 1º, que “Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil”. Desta forma, conclui-se que sujeito jurídico é aquele que exerce direitos e tem obrigações a cumprir. O atributo da personalidade é conferido pelo próprio ordenamento jurídico.

Anteriormente, apenas a pessoa física possuía personalidade. Contudo, por necessidade da sociedade cada vez mais complexa, o Direito passou a considerar como sujeitos de direito agrupamentos de pessoas que se uniam para alcançar objetivos comuns, atribuindo-lhes personalidade jurídica.

Esta pessoa jurídica é um sujeito de direito distinto das pessoas físicas que se reuniram para a sua formação. Trata-se de uma ficção jurídica destinada a facilitar as relações sociais, sobretudo econômicas. Da evolução deste conceito surgiu o que atualmente se compreende por pessoa jurídica, em contraposição com pessoa natural.

Embora a empresa não possua personalidade jurídica, comumente o exercício da atividade econômica ocorre através da sociedade empresária. As sociedades possuem personalidade jurídica, com exceção das sociedades simples e em conta de participação, que são sociedades despersonalizadas. E a personalidade jurídica destina-se exatamente a proteger a atividade empresarial realizada através das sociedades empresárias.

Para constituir uma sociedade, duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas que queiram se associar celebram um contrato plurilateral, entre si, e, sendo o caso das sociedades empresárias, o intuito deste agrupamento será realizar atividade econômica com intuito de lucro.

Como determina o art. 985 do Código Civil de 2002, através da inscrição em registro próprio a sociedade adquire personalidade jurídica. Seus atos constitutivos são arquivados na Junta Comercial, no caso de sociedades empresárias.

É a partir do registro que as sociedades passam a existir legalmente como pessoa jurídica de direito privado, inserem-se no âmbito jurídico, deixando de existir somente como organismo econômico, dotando-se de direitos e obrigações e sendo possuidoras de um patrimônio distinto do de seus sócios.

Após a personificação, a sociedade passa a ter a existência diferenciada de seus sócios, ou seja, a personalidade jurídica confere autonomia à sociedade. Os principais efeitos decorrentes da personificação são a aquisição de patrimônio próprio, de nome, nacionalidade e domicílio próprios.

É a personalidade que torna a pessoa titular de direitos e de obrigações, participante efetiva do ordenamento jurídico e responsável pela prática de todos os seus atos. Os artigos. 11 a 21 do Código Civil tratam dos direitos da personalidade, cuja proteção aplica-se tanto às pessoas naturais como às pessoas jurídicas.

Conforme ensina Orlando Gomes (1990, p. 191), pessoas jurídicas são “entes formados pelo agrupamento de homens, para fins determinados, que adquirem personalidade distinta das dos seus membros. Reconhece-lhes, a lei, capacidade de ter direitos e contrair obrigações.” Assim, percebe-se que a pessoa jurídica pode ser caracterizada como a união de pessoas na busca de um objetivo comum ou como a destinação de um patrimônio para determinado fim.

A pessoa jurídica é um ente autônomo e independente da pessoa de seus membros, podendo emitir sua própria vontade e defender seus próprios interesses. Com vontade e patrimônio próprios, a pessoa jurídica é sujeito de direito, podendo contrair e exercer direitos e adquirir obrigações, sempre de forma autônoma.

A pessoa jurídica é um instrumento, uma técnica jurídica que visa a alcançar determinados fins práticos, como a autonomia patrimonial e a limitação de responsabilidades (KOURY, 1998, p. 2), constituindo-se num centro autônomo de interesses, direitos e responsabilidades. A personalidade jurídica é qualidade inerente à pessoa jurídica, sendo determinante para o reconhecimento desta perante o ordenamento jurídico.

Fábio Ulhoa Coelho discorre sobre o conceito de pessoa jurídica:

O instituto da pessoa jurídica é uma técnica de separação patrimonial. Os membros dela não são os titulares dos direitos e obrigações imputados à pessoa jurídica. Tais direitos e obrigações formam um patrimônio distinto do correspondente aos direitos e obrigações imputados a cada membro da pessoa jurídica. (COELHO, Fabio Ulhoa, 2003, p. 232)

O Direito brasileiro adota a teoria da realidade técnica na disciplina legal da matéria, pois determina que a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo, como consta no art. 45 do Código Civil.

Francisco Amaral (2003, p. 283) explica essa teoria, segundo a qual "as pessoas jurídicas são uma realidade, não ficção, embora produto da ordem jurídica. Sendo a personalidade, no caso, um produto da técnica jurídica, sua essência não consiste no ser em si, mas em uma forma jurídica (...), que é a tradução jurídica de um fenômeno empírico".

Em relação à constituição da pessoa jurídica, ensina a doutrina:

A formação da pessoa jurídica exige elementos de ordem material, basicamente, uma pluralidade de pessoas, um conjunto de bens e uma finalidade específica, e elementos de ordem formal, que são um estatuto e o seu registro no órgão competente. (AMARAL, 2003, p. 295)

Portanto, a pessoa jurídica possui a necessidade de estar revestida de uma personificação para existir formalmente e ser sujeito de direito e deveres. Porém, a lei prevê a possibilidade de existência de pessoa jurídica não personificada quando se verifica a ocorrência do *affectio societatis* e do exercício de fato na atividade societária, mas não a constituição formal da empresa. Se mais de uma pessoa trabalha de forma conjunta, unindo esforços e patrimônio para alcançar um mesmo fim, estão agindo em sociedade, e, em razão disto, são sujeitos de deveres e direitos próprios que são regidos pelas normas das sociedades simples, descrita no art. 986 do Código Civil. Por não terem formalizado a empresa e, conseqüentemente, por não terem atribuído competências e limitado responsabilidades, todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, como consta no art. 990 do Código Civil.

Como se verifica, as sociedades de fato não possuem o atributo da personalidade jurídica, pois, de acordo com a lei, é necessário que a pessoa jurídica tenha registro próprio e adequado. Portanto, as sociedades de fato, na medida em que infringem as exigências legais para concessão da personalidade jurídica, não usufruem de suas prerrogativas.

É possível constatar que a característica primordial da pessoa jurídica é a autonomia em relação às pessoas naturais que a compõem. As pessoas jurídicas não se confundem com as pessoas naturais que a integram, mesmo sendo seus sócios e administradores, que agem diretamente em nome daquela. Quando a pessoa jurídica adquire bens de terceiros, é o administrador quem assina o contrato de compra e venda e que assina o cheque, mas é a manifestação de vontade da pessoa jurídica que é concretizada. É a pessoa jurídica quem adquire a propriedade.

A personificação possui diversos efeitos práticos, dentre os quais se destacam (AMARAL, 2003, p. 285):

- a) a pessoa jurídica é um ente autônomo em relação às pessoas naturais que o constituem;
- b) a pessoa jurídica constitui um novo foco de direitos e deveres, dotado de capacidade de direito e de fato, e de capacidade para postular em juízo;
- c) o destino econômico da pessoa jurídica é diferente do destino econômico dos seus membros participantes;

- d) a autonomia patrimonial da pessoa jurídica faz com que não se confundam o patrimônio desta com o de seus membros;
- e) as relações jurídicas da pessoa jurídica são independentes das de seus membros;
- f) a responsabilidade civil e tributária da pessoa jurídica é independente da responsabilidade de seus membros;

Se o patrimônio da sociedade é autônomo, os credores dos sócios só poderão satisfazer a obrigação sobre o patrimônio do sócio, enquanto os credores da sociedade deverão buscar a satisfação no patrimônio da sociedade. Como bem acentua Amaral:

Essa independência revela-se no patrimônio, nas relações jurídicas e na responsabilidade civil, sabido que o novo ente não responde pelos atos de seus membros, nem estes por atos daquele, salvo expressa disposição legal ou contratual. (AMARAL, 2003, p. 301)

A independência da sociedade no sentido patrimonial permite que as sociedades sejam constituídas de forma a limitar as suas responsabilidades ao seu patrimônio, evitando que seja atingido o patrimônio dos sócios ou de outras sociedades que participam do mesmo grupo econômico.

A limitação da responsabilidade da sociedade ao seu próprio patrimônio poderia, a princípio, parecer uma norma injusta, pois se a sociedade não tivesse como adimplir suas dívidas, os credores não poderiam acionar os sócios ou outras sociedades do mesmo grupo econômico, mas esta regra tem razões para existir.

Diante do fato inegável de que o exercício da atividade econômica é sujeita a riscos decorrentes do próprio empreendimento, o Direito estabeleceu mecanismos para limitar as perdas das sociedades. O objetivo da limitação destas perdas é exatamente estimular as pessoas naturais a realizar empreendimentos e investir neles. Afinal, se o malogro de uma empresa fosse capaz de atingir todo o patrimônio dos empreendedores, parceiros comerciais e investidores, colocando em perigo as reservas financeiras, e o patrimônio destinado a suprir as necessidades da família de cada um deles, certamente seria menor o interesse realizar a atividade econômica.

E havendo um menor interesse das pessoas em se lançar à atividade econômica, a sociedade inteira seria prejudicada pela inércia, já que a maior parte dos bens e serviços são produzidos através das sociedades empresárias. Além disso, sendo os riscos elevados, os bens e serviços produzidos teriam um custo maior, já que os lucros das sociedades teriam que compensar os altos riscos do empreendimento.

Se os direitos, obrigações e patrimônio das pessoas jurídicas não forem separados

de seus sócios e das demais empresas, tal como disciplinado em lei, permitindo-se abusos e desvirtuamento de normas e conceitos, a consequência será o ferimento à própria instituição da pessoa jurídica. Afinal, se não houver mais a proteção aos empresários e às empresas quanto aos riscos do negócio, não há motivos para a criação de pessoas jurídicas.

Marçal Justen Filho leciona sobre a importância da personalidade jurídica como valor positivado pelo Direito com o objetivo de incentivar o desenvolvimento econômico:

(...) a personificação societária envolve uma sanção positiva prevista pelo ordenamento jurídico. Trata-se de uma técnica de incentivação, pela qual o direito busca conduzir e influenciar a conduta dos integrantes da comunidade jurídica. A concentração de riqueza e a conjugação de esforços inter humanos afiguram-se um resultado desejável não em si mesmo, mas como meio de atingir outros valores e ideais comunitários. O progresso cultural e econômico propiciado pela união e pela soma de esforços humanos interessa não apenas aos particulares como ao próprio Estado. (JUSTEN FILHO, 1987, p. 49)

Fabio Ulhoa Coelho (2003, p. 4) também alerta que a limitação da responsabilidade dos sócios das sociedades “corresponde à regra jurídica de estímulo à exploração das atividades econômicas. Seu beneficiário direto e último é o próprio consumidor”.

A interpretação do artigo 135 do Código Tributário Nacional que foi defendida em capítulo anterior mostra sintonia com o instituto da personalidade jurídica que distingue o seu patrimônio e os seus atos do patrimônio e atos dos seus sócios. Quando se responsabiliza o sócio administrador de forma exclusiva pelos atos que pratica sem estar investido dos poderes sociais, ou seja, sem que esteja agindo como órgão da sociedade, alcança-se o objetivo de preservar a empresa, pois o seu patrimônio não pode ser tocado pelo Fisco.

Ainda, se é a sociedade que pratica atos que originam um crédito tributário, a correta interpretação do artigo 135 do CTN impõe que somente ela poderá ser responsabilizada pelo inadimplemento do débito, não podendo os sócios administradores serem considerados responsáveis solidários. Também neste ângulo se alcança a preservação da empresa, visto que a imputação irrestrita de responsabilidade solidária aos sócios destrói o conceito de pessoa jurídica, instituto este que é um dos pilares da preservação da empresa.

Enfim, se o Direito reconhece a importância da empresa, que comumente se reveste da personalidade jurídica através da constituição de sociedades, é necessário que a interpretação das normas jurídicas seja consonante com o princípio da preservação da empresa, evitando-se interpretações de normas de forma contrária a este princípio.

16 - TRANSBORDAMENTO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PRESERVAÇÃO DA EMPRESA

Como visto, uma das formas pelas quais o Direito se encarregou de proteger a atividade econômica foi a criação do instituto da pessoa jurídica e a distinção de seus atos e de seu patrimônio dos atos e patrimônio de seus sócios, administradores e gerentes, distinguindo-os também de outras sociedades que compõem um mesmo grupo econômico de sociedades, havendo apenas hipóteses bastante específicas que autorizam a responsabilização de pessoas diferentes das próprias sociedades por atos por ela praticados.

As normas que visam a proteção da empresa constituem a expressão do princípio jurídico da preservação da empresa.

Não obstante, é possível observar que atualmente estão surgindo e sendo amplamente disseminadas interpretações das normas legais de uma forma que contraria este princípio do direito, o que também ocorre no campo do Direito Tributário.

De fato, o interesse arrecadatório da Fazenda Pública a compele a desenvolver interpretações de dispositivos legais objetivando burlar este princípio, e assim ela tem feito em relação às normas que tratam da obrigação tributária solidária. Além disso, muitas destas teses desfavoráveis às empresas, sejam elas desenvolvidas pela Fazenda Pública ou por outros doutrinadores, têm sido acolhidas pelo Judiciário, resultando em prejuízos concretos à atividade empresarial, em franca contrariedade ao princípio da preservação da empresa.

Pode-se afirmar, inclusive, que a Fazenda Pública parte do princípio de que todas as sociedades são sonegadas de tributos, e por isto as medidas visando a resguardar a arrecadação devem ser radicais.

Conforme foi relatado neste trabalho, há teses doutrinárias que buscam uma interpretação demasiadamente elasticada da obrigação solidária e decisões judiciais que as concretizam.

Quando a expressão “interesse comum” encartada no artigo 124, I do CTN é entendida de uma maneira incoerentemente ampla, induzindo a aplicação da obrigação solidária a qualquer pessoa que tenha interesse econômico no fato gerador, ao invés de se restringir àquele que tem interesse jurídico, configura-se situação passível de causar prejuízos às empresas.

Considerar o sócio como pessoa interessada no fato gerador realizado pela empresa a fim de lhe imputar obrigação solidária, em uma interpretação equivocada do citado artigo, equivale a dilapidar a regra da autonomia da pessoa jurídica. A consequência desta

interpretação traduz-se na ignomínia do instituto da pessoa jurídica. Afinal, todo fato gerador praticado pela sociedade empresária interessa ao sócio de uma forma indireta, e isto não é motivo suficiente para tornar a sua responsabilidade como uma regra geral.

Assim, se este tipo de interesse meramente econômico acarretasse na obrigação tributária dos sócios administradores e diretores das sociedades, o resultado será o completo esvaziamento da personalidade jurídica das empresas. Por conseqüência, a afetação do patrimônio das pessoas físicas que gerenciam as sociedades por atos praticados pelas pessoas jurídicas iria desaguar em grave risco para estas pessoas, o que gera o desestímulo ao empreendimento.

Da mesma forma se dá em relação à equivocada interpretação de que as sociedades empresárias que constituem um grupo econômico seriam solidariamente obrigadas ao pagamento dos créditos tributários gerados por uma delas.

A constituição de grupos econômicos traduz-se em uma forma de organização empresarial albergada pelo Direito, da qual decorre a autonomia entre as sociedades que os constituem, inclusive no âmbito tributário. Portanto, ameaçar ilegalmente a autonomia das sociedades acarreta em um obstáculo para que se formem os grupos econômicos, e a conseqüência será, novamente, o desestímulo à atividade empresarial.

Também a responsabilização dos parceiros negociais das sociedades empresárias sob o falso fundamento de que teriam interesse no fato gerador tributário pela sociedade, interpretação esta operada em descompasso com a acurada análise do art. 124, I do CTN, é bastante danosa ao exercício da atividade empresarial. A obrigação tributária restringe-se aos contribuintes e responsáveis em estrita observância da lei, não sendo possível ignorar os limites legais para que o tributo seja pago a qualquer preço, por qualquer pessoa.

As sociedades empresárias precisam gerenciar seus riscos próprios e a transferência ampla de riscos entre as empresas por força de interpretações equivocadas da lei destrói qualquer tentativa de gerenciamento, ampliando a possibilidade de uma empresa ser responsabilizada pelo adimplemento de um tributo do qual não é contribuinte e nem responsável, na acepção correta do termo.

A criação de responsáveis tributários por fatos geradores praticados por outrem e a imposição de vínculo de solidariedade entre eles também deve se feita em plena consonância com as normas constitucionais e legais, dentro de seus estreitos limites.

Quando se tratar de responsabilidade tributária e imposição de solidariedade baseada em fato lícito, é necessário não somente que o responsável tenha vínculo indireto com o fato gerador do tributo, mas que lhe seja garantido o direito de se ressarcir do tributo pago,

para que não haja infração ao princípio da capacidade contributiva.

Já quando a responsabilidade tributária e a solidariedade basearem-se em sanção, além do necessário vínculo indireto com o fato gerador, deve ser observado o requisito da culpabilidade, ou seja, só poderá ser responsabilizado aquele que efetivamente agiu com culpa de forma a impedir ou dificultar o adimplemento tributário.

Quando as normas que determinam a responsabilidade e a solidariedade tributária baseadas em disposição de lei, como reza o artigo 124, II do CTN, são infringidas, o princípio da preservação da empresa automaticamente é atacado.

De fato, como foi visto em capítulo antecedente, para que a responsabilidade solidária seja imputada validamente por dispositivo de lei, com supedâneo no art. 124, II do CTN, é necessária a observância dos limites constantes do artigo 128 do CTN, o qual dispõe que a lei só pode eleger um responsável tributário se observada a condição de que este esteja de alguma forma vinculado ao fato gerador, de maneira indireta, sendo que esta vinculação deve permitir que o responsável auxilie o Fisco no recebimento da obrigação tributária, mas que possa se ressarcir do valor pago, evitando que seu patrimônio fique comprometido pela tributação, exceto se a responsabilidade decorrer da prática de uma infração legal.

Isto porque toda vez que uma sociedade empresária é responsabilizada solidariamente por um fato lícito sem que lhe seja resguardado o direito de se ressarcir do tributo pago por fato gerador praticado por outrem, ela estará sendo prejudicada. Da mesma forma, se uma empresa é responsabilizada solidariamente pelo cometimento de ato ilícito sem que tenha se configurado a sua culpa efetiva no ato, será patente o prejuízo injustificado da empresa. Portanto, quando o artigo 124, II do CTN é interpretado de forma a atribuir indevidamente a responsabilidade e obrigação solidária a sociedades empresárias, estará havendo violação ao princípio da preservação das empresas.

Ainda que a adimplência tributária seja um valor fortemente resguardado pelo ordenamento jurídico, o princípio da preservação da empresa também o é, e por isto o sopesamento destes princípios não pode conduzir à aniquilação de nenhum deles. Mas o que se está vendo na atualidade é a voracidade arrecadatória tentando suplantar o princípio da preservação da empresa de forma inconciliável.

Enfim, é possível concluir que a adequada interpretação do artigo 124 do Código Tributário Nacional, bem como das normas que tratam da solidariedade tributária conduz ao respeito ao princípio da preservação das empresas.

CONCLUSÃO

Ao final deste estudo, foi possível concluir que o tema da solidariedade tributária e a adequada interpretação do artigo 124 do Código Tributário Nacional realmente são questões polêmicas tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Não há dúvidas de que a solidariedade tributária foi criada para oferecer maior conveniência e eficácia na exigência de tributos, além de possibilitar tal exigência diante do desaparecimento do contribuinte, como no caso da sucessão, servindo também como forma de sanção contra pessoas que prejudicaram os interesses da fiscalização.

Não obstante, apesar do dissenso verificado, acredita-se que a solidariedade não é uma modalidade de responsabilidade tributária, mas pressupõe a sua ocorrência, visto que se trata de um grau em que esta responsabilidade pode ser aplicada, possibilitando a exigência simultânea da obrigação sobre mais de uma pessoa.

No que se refere à solidariedade baseada no interesse comum dos devedores acerca do fato gerador da obrigação tributária, concluiu-se que, embora a lei não afirme qual o significado de interesse comum, tem-se que é comum o interesse que une mais de uma pessoa em um grupo cujos integrantes façam parte de um mesmo pólo de uma relação jurídica obrigacional.

Em uma relação jurídica bilateral relativa a um fato gerador tributário, como uma compra e venda, comprador e vendedor possuem interesse na celebração do negócio, mas os interesses de ambos não são comuns, mas, ao contrário, são antagônicos, pois ocupam posições contrapostas no negócio jurídico. A solidariedade tributária baseada no art. 124, I do CTN somente pode existir entre sujeitos que figurem no mesmo pólo de relação obrigacional. Assim, o grupo dos compradores tem, entre si, o interesse comum de comprar, contraposto ao interesse comum de vender que existe no grupo dos vendedores.

Desta forma, em uma situação jurídica que constitui fato gerador de um tributo em que mais de uma pessoa realiza esta situação, os sujeitos que dela participaram são, simultaneamente contribuintes na parte do tributo que proporcionalmente lhes cabe e responsáveis tributários em relação ao restante do valor do tributo. Assim, só existirá interesse comum se todas as pessoas praticaram conjuntamente o fato gerador tributário.

Ainda que a Fazenda Pública insista que qualquer tipo de interesse, notadamente o interesse econômico, seja capaz de gerar a solidariedade, é certo que apenas o interesse jurídico pode fazê-lo, sendo que o interesse jurídico é aquele que deriva de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de

direitos e deveres.

Por isto a solidariedade decorrente do artigo 124, I, do CTN só existe quando todos os sujeitos passivos houverem realizado conjuntamente o fato gerador do tributo, pois esta é a única hipótese em que todos eles possuem interesse jurídico comum neste fato que originou a obrigação tributária. Justamente por este motivo que os sócios administradores, os sócios de fato e os parceiros negociais da sociedade, em regra, não possuem interesse comum com ela; e que, a princípio, não há solidariedade tributária entre empresas que participam de um mesmo grupo econômico.

Em relação ao artigo 124, II, do CTN, tem-se que a sua leitura isolada poderia levar ao equívoco de se supor que a definição de obrigados solidários seria livre por parte do legislador. Não obstante, concluiu-se que a redação do artigo não se mostrou adequada, posto que esta liberdade não é irrestrita, submetendo-se à interpretação do ordenamento jurídico.

Posto que a solidariedade pressupõe a existência da responsabilidade tributária, sempre que a solidariedade for criada, deve se perquirir se o obrigado solidário poderia ser definido como responsável pelo legislador. A Constituição Federal limita o legislador na escolha do responsável tributário, só podendo ser esta pessoa vinculada, ainda que indiretamente ao fato gerador que ela elegeu para originar a tributação, não podendo ser escolhida uma pessoa totalmente alheia à situação tributada.

Ademais, o legislador ordinário não pode estabelecer solidariedade de forma a contrariar o Código Tributário Nacional nesta escolha, visto que o artigo 146, III da Constituição Federal determina que cabe à lei complementar – no caso, o CTN – dispor sobre as normas gerais em matéria de legislação tributária.

A atribuição de solidariedade tributária também deve subserviência ao princípio da capacidade contributiva, garantindo ao responsável solidário a possibilidade de se ressarcir perante o contribuinte, a menos que a solidariedade tenha lhe sido aplicada como forma de sanção pela prática de um ato contrário aos interesses arrecadatários do Estado.

Enfim, a redação pouco clara do artigo 124, II do CTN dificulta a percepção dos limites do legislador à criação de normas de responsabilidade solidária, o que gera equívocos, como a disposição contida no artigo 13 da lei 8620/93, recentemente revogado por prever hipótese de responsabilidade e solidariedade de maneira a contrariar as disposições do CTN.

Analisando os artigos 134 e 135 do CTN, foi possível verificar que não tratam de hipóteses de responsabilidade solidária, ao contrário do que foi afirmado por muitos doutrinadores e magistrados. O artigo 134 do CTN trata de responsabilidade subsidiária porque a responsabilidade do terceiro só ocorre depois de constatada a impossibilidade de

exigência do tributo do contribuinte. E o artigo 135 do CTN não implica em solidariedade porque trata de responsabilidade exclusiva de terceiro, com exclusão de responsabilidade tributária do contribuinte, motivada pela prática de atos ilegais ou ilegítimos deste terceiro, à revelia do contribuinte.

Enfim, a solidariedade tributária é tema controverso sujeito a interpretações equivocadas que tem o potencial de atingir o princípio da preservação das empresas.

A indiscriminada responsabilização tributária solidária sobre terceiros, em inobservância à melhor interpretação legal, é capaz de prejudicar a criação e desenvolvimento das sociedades empresárias. Afinal, sempre que a imputação de responsabilidade e solidariedade ultrapassa os limites legais, as sociedades, sócios, administradores são penalizados pela exigência tributária indevida, o que causa desestímulo ao desenvolvimento econômico pelo excesso de riscos na atividade empresarial.

O Direito albergou o princípio da preservação da empresa justamente por reconhecer que a economia contemporânea depende da sua existência, a qual motiva, através do exercício da atividade econômica, a produção de bens e serviços necessários à sociedade, além de garantir a geração de emprego e de tributos necessários a custear a administração pública.

Assim, sempre que a imputação da solidariedade tributária for realizada de forma a extrapolar os seus restritos limites legais, exigindo-se tributos de pessoas que não seriam obrigadas a tal de acordo com uma interpretação coerente da lei, haverá potencial ferimento do princípio da preservação da empresa, e a consequência disto é o desestímulo ao desenvolvimento da atividade econômica.

Por fim, espera-se que este estudo tenha contribuído para delimitar a interpretação das normas que regem a solidariedade tributária, de forma a conciliá-la com o princípio da preservação da empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais: direito de empresa**. 14ª ed. revista., atualizada e aumentada. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ALVIM, José Eduardo Carreira, **Elementos de Teoria Geral do Processo**, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- AMARAL, Francisco. **Direito Civil: introdução**. 5. ed., Rio de Janeiro: Renovat, 2003.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13ª ed. revista, São Paulo: Saraiva, 2009.
- AMARO, Luciano da Silva, **Infrações Tributárias**, Revista de Direito Tributário nº 67, São Paulo: Malheiros, 1995.
- ARRUDA ALVIM. **Assistência-Litisconsórcio**: repertório de jurisprudência e doutrina. São Paulo: RT, 1986.
- AVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. Salvador: Revista Diálogo Jurídico, Ano I vol. 1, nº 4º julho de 2001.
- BECHO, Renato Lopes; MARTINS, Ives Gandra. **Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil**. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). Impacto Tributário do Novo Código Civil. Cap. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro: atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: 25 out. 1966.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: 05 out. 1988.
- BRASIL. **Código Civil**. Brasília: 10 jan. 2002.
- BULGARELLI, Waldirio. Tratado de direito empresarial, 2ª ed. São Paulo: editora atlas, 1995.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. **Responsabilidade Tributária e Solidariedade**: algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. p. 39-54. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 167. São Paulo: Dialética. Agosto 2009.
- CALMON, Eliana et al. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. Coord. FREITAS, Vladimir Passos de. 5ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CAMPINHO, Sérgio **O Direito de Empresa à luz do novo código civil**. 10ª ed. Revista e atualizada de acordo com a lei complementar nº 128/2008. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

CANOTILHO, J.J.Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 3ª Ed. Lisboa: Almedina, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito Constitucional tributário**. 11 Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 19ª ed. revista. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil**, vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Fábio Ulhoa. **A sociedade limitada no novo Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. Dissertação para obtenção do título de Mestre apresentada perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

DENARI, Zelmo. Sujeitos Ativo e Passivo da Relação Jurídica Tributária p. 161/180 in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 168.

DENARI, Zelmo. **Solidariedade e Sucessão Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977.

DE PLÁCIDO E SILVA, **Vocabulário Jurídico**. v. 2, Rio de Janeiro: Forense, 1987.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais: Elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada**. 2ª ed. , São Paulo: RT. 2002.

FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao Direito Tributário**. Revista e atualizada. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários: Ed. Resenha Tributaria, 1976.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Eletrônico Aurélio**. Edição eletrônica versão 5.0.: Positivo Informática Ltda, 2004.

FIÚZA, César. **Direito Civil: curso completo**. 6ª ed. 3ª tiragem. Revista, atualizada e ampliada de acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitui o fato gerador**. Disponível em <http://www.memesjuridico.com.br/jportal/portal.jsf?post=1610> Acesso em 05/07/2011

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138**. Vol. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Responsabilidade do Sócio por Créditos Tributários Lançados contra a Pessoa Jurídica** – os arts. 124, II, 134 e 135 do CTN, o art. 13 da Lei 8.620/93 e a Razoabilidade. In: Revista dialética de Direito Tributário nº 114. São Paulo. Março de 2005.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. v. 2, 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. v. 2, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: Ed. RT, 1980.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. v.1, Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, v. 2, 3ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MURTA, Antonio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios: sociedades por quotas de responsabilidade limitada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

NEDER, Marcos Vinícius. **Solidariedade de Direito e de Fato: reflexões acerca de seu conceito**. Responsabilidade tributária. São Paulo, Dialética, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 14ª edição, São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. **Responsabilidade tributária (197/205)** in MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coord. Curso de Direito Tributário 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8ª edição revista e atualizada. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 2006.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**, 1º vol, 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras Linhas de Direito Processual Civil**, 1º vol. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, Virgílio Afonso da. **A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha, 1973.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, Edições Financeiras, 3ª ed. 1960.

VALLADÃO, Cláudio Ferreira. **Responsabilidade tributária dos sócios administradores**. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao IBET. São Paulo, 2009.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.