

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**  
**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em**  
**Direito Tributário**

**Lorena Vasconcelos de Abreu Bosa**

**Responsabilidade Tributária: A aplicação do  
interesse comum na solidariedade tributária.**

**Brasília – DF**

**2011**

**Lorena Vasconcelos de Abreu Bosa**

**Responsabilidade Tributária: A aplicação do interesse comum na solidariedade tributária.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Mestre Leonardo Siade Manzan

Brasília – DF

2011

**Lorena Vasconcelos de Abreu Bosa**

## **Responsabilidade Tributária: A aplicação do interesse comum na solidariedade tributária.**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com menção \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof.

---

Integrante: Prof.

---

Integrante: Prof.

## RESUMO

O presente trabalho visa estudar, através dos métodos monográficos e de revisão de literatura, a aplicação da figura do responsável solidário por interesse comum à luz do Princípio da Segurança Jurídica. A pesquisa se inicia com o conceito de sujeito passivo e seus requisitos, assim como os requisitos para a ocorrência da responsabilidade tributária e sua classificação no CTN e pela doutrina. É feito um estudo sobre o Princípio da segurança jurídica e sua perspectiva em relação à obrigação tributária. Como objeto principal de análise fica a aplicação da solidariedade por interesse comum pela Administração Tributária, com a análise de caso concreto, buscando solucionar o seguinte questionamento: pode o Fisco eleger qualquer pessoa como responsável tributário fundamentado no art. 121, I, do CTN?

**Palavras-chave:** Sujeito Passivo. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Princípio da Segurança Jurídica. Solidariedade por Interesse Comum.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA</b>	<b>14</b>
2.1 Sujeito Passivo da Obrigação Tributária: o Contribuinte e o Responsável..	14
2.2 Classificação.....	16
2.3 Responsabilidade e Solidariedade Tributária.....	23
<b>3 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO CONTEXTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>26</b>
3.1 Definição e Contornos do Princípio da Segurança Jurídica.....	26
3.2 Princípio da Segurança Jurídica e a Obrigação Tributária.....	28
<b>4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM</b>	<b>33</b>
4.1 Responsável solidário: requisitos.....	33
4.2 Da impossibilidade do Fisco de eleger terceiro como responsável tributário solidário com base no interesse comum: estudo de caso.....	37
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>44</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>47</b>

## INTRODUÇÃO

O tema desta monografia é “Responsabilidade Tributária: A aplicação do interesse comum na solidariedade tributária.” e a curiosidade jurídica sobre o assunto escolhido surgiu a partir da deparação com o problema no exercício da advocacia em processos administrativos fiscais no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Ao analisar alguns processos, nos quais havia a figura do responsável por interesse comum figurando como sujeito passivo da obrigação tributária logo surgiram dúvidas e debates acerca da limitação do Fisco ao estabelecer a sujeição passiva indireta com fulcro na solidariedade por interesse comum.

O tema possui substancial relevância acadêmica visto não haver obras publicadas com o fim específico de esmiuçar e interpretar a norma do Código Tributário Nacional que prevê a figura do responsável e sua relação com a solidariedade por interesse comum. Tanto pela leitura do Código, quanto pelas superficiais e divergentes palavras doutrinárias dedicadas ao assunto, verifica-se tratar de tema um pouco obscuro, o que acarreta conseqüências aos contribuintes.

O CTN prevê em seu artigo 97, III, que somente a lei pode determinar o sujeito passivo da obrigação tributária, no entanto, o que se tem visto é o próprio Fisco determinar terceiro como responsável pela obrigação tributária com fundamento no art. 124, I do CTN, ou seja, elege-se terceiro como responsável baseado na solidariedade por interesse comum no momento da exigência do crédito tributário.

No entanto, apesar de não haver obras com a preocupação ora assumida, a responsabilidade é tema tratado em qualquer obra doutrinária de direito tributário. Assim, aliado à pesquisa jurisprudencial e à análise da própria atuação do Fisco, será realizado um estudo que consiga definir os contornos do instituto da solidariedade tributária em consonância com sistema jurídico pátrio.

A ausência de técnica jurídica na aplicação do instituto tratado propicia a ocorrência de arbitrariedades por parte do Fisco, não havendo limitação para a eleição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Na atual conjuntura histórico-política do Brasil, onde a carga tributária é um

dos grandes vilões ao crescimento da economia, a falta de segurança jurídica do cidadão quanto à sujeição passiva de uma obrigação tributária repercute negativamente nesse cenário.

A limitação ao poder de tributar do Estado é garantia constitucional do cidadão, instrumento servível para sua proteção contra abusos e arbitrariedades. Diante disso, ao aplicar o direito o Fisco deve estar atento aos Princípios da Legalidade, Tipicidade e, principalmente, da Segurança Jurídica.

O professor Amílcar Araújo Falcão (1997, p. 76) explica que o contribuinte não necessariamente estará previsto como sujeito passivo, pois a relação direta com o fato gerador permite que sua previsão esteja implícita na descrição do próprio fato gerador. O que não é possível no caso de sujeição passiva indireta, visto sua relação com o fato gerador não ser direta, vejamos:

Assim é que a definição de sujeito passivo principal da obrigação tributária, que deve resultar de lei, nela pode estar implícita sob a simples menção do fato gerador e, pois, somente através deste ser identificável. Em tal hipótese, a sujeição passiva direta ou principal se determinará pela natural e necessária atribuição do fato gerador, ou da relação econômica subjacente nele, a certo sujeito ou a certos sujeitos. Enquanto os sujeitos passivos indiretos quer por transferência (sucessor e responsável tributário), ou por substituição (substituto legal tributário) só podem resultar de disposição legal expressa, a configuração do sujeito passivo principal ou direto (contribuinte), como dito, pode encontrar-se implícita na lei: o exame do fato gerador será decisivo para sua concreta decisão.

Importante ressaltar que a classificação da sujeição passiva indireta exposta pelo professor Amílcar Falcão não se coaduna com a classificação estabelecida pelo CTN. Por outro lado, o autor desta monografia entende que a classificação adotada pela legislação não é suficientemente técnica, pelo que a presente pesquisa pretende buscar uma classificação mais coerente com o sistema jurídico tributário pátrio.

A despeito do CTN em seu artigo 121 não fazer distinções ou estabelecer preferência pela determinação do sujeito passivo da obrigação tributária, o sistema jurídico tributário antepõe o contribuinte, ou seja, aquele que possui relação de causalidade com a materialidade do fato gerador.

Estabelecida tal premissa, importante delimitar a figura do responsável no direito tributário. Luciano Amaro (2006, p. 304) se refere ao responsável como um personagem alheio à relação Fisco-contribuinte, eleito pelo legislador para figurar o

pólo passivo da obrigação tributária e explica que as razões para se eleger um terceiro como responsável vão da conveniência à necessidade.

No entanto, pelo tratamento que o CTN deu a responsabilidade é possível verificar que a eleição do terceiro responsável possui limitações que impedem a ocorrência de arbitrariedades.

A autora Maria Rita Ferragut (2005, p. 38) entende que o legislador deve se ater a dois critérios ao eleger um terceiro como responsável da obrigação tributária, primeiro, o terceiro deve possuir vínculo indireto com o fato gerador e, segundo, possuir relação com o sujeito que causou o fato gerador. A autora fundamenta a necessidade da relação do responsável com o sujeito que praticou o fato jurídico tributário no princípio da capacidade contributiva, pois o responsável deve ser escolhido apenas se puder não ser onerado com o custo da obrigação tributária.

Diante do exposto podemos afirmar que a figura do responsável somente pode existir por decorrência expressa da lei e desde que o terceiro tenha ligação com o fato gerador e com a pessoa que deveria ser contribuinte, a fim de que se possa respeitar o princípio da capacidade contributiva.

Mister analisar a classificação adotada pelo CTN aos responsáveis. O capítulo V – Responsabilidade Tributária, do título II – Obrigação Tributária, trata dos casos em que pode haver o responsável figurando o pólo passivo da obrigação tributária. Em seu artigo 128, O CTN ressalva a possibilidade de lei específica determinar outros casos de responsabilidade não previstos no citado código.

O CTN, dentro do capítulo V, do título II, abre três seções: uma cuida da responsabilidade dos sucessores, outra trata da responsabilidade de terceiros e, por fim, outra trata de responsabilidade por infrações.

No entanto, a classificação prevista no código não corresponde à interpretação feita pela doutrina, que dispõe de outras classificações para apresentar o instituto da responsabilidade tributária. Este é justamente um dos pontos a ser objeto de estudo deste trabalho: qual a classificação mais coerente com o sistema jurídico tributário?

Para Luciano Amaro (2006, p. 308) existem três técnicas a serem empregadas na definição do responsável: a substituição, a transferência e a solidariedade. Para Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 55) são duas as espécies de



responsabilidade, a substituição e a transferência, sendo a solidariedade subespécie desta, juntamente com a sucessão e a responsabilidade.

Para Maria Rita Ferragut (2005, p.56) a melhor classificação de responsabilidade divide-se em cinco subespécies: substituição, solidariedade, sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações.

Conforme dito, para o CTN, a solidariedade não entra na classificação de responsabilidade tributária. Para Aliomar Baleeiro (p. 729) a solidariedade não é forma de responsabilidade, mas sim de garantia da obrigação tributária. A solidariedade não pode ser colocada como espécie de sujeição passiva indireta, a solidariedade seria “apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.”

De acordo com esse posicionamento, Leandro Paulsen (2008, p. 909) que também atribui à solidariedade o caráter de grau de responsabilidade dos co-obrigados.

O primeiro ponto a ser analisado é que o CTN não trata de solidariedade dentro do capítulo dedicado à responsabilidade. Portanto, deve-se buscar o conceito de solidariedade para entender se esta pode ou não ser classificada como uma forma de eleição de sujeição passiva indireta como entendem alguns autores.

“A solidariedade ocorre sempre que exista uma pluralidade de sujeitos passivos e uma só obrigação, desde que esta se verifique e até a sua extinção.” (FANUCCHI, 1980, p. 249) De acordo com tal entendimento, a solidariedade pressupõe a existência de mais de um obrigado no pólo passivo e não pode ser entendida como uma forma de inclusão de terceiro.

O CTN, no capítulo IV – Sujeito Passivo, do título II – Obrigação Tributária, abre seção dedicada à solidariedade, o artigo, 124, indicando quem pode ser solidariamente obrigado a prestação tributária e quais são os efeitos desta solidariedade. Pelo código, duas são as possibilidades de ocorrer a solidariedade: por interesse comum de diferentes pessoas na situação que constitua o fato gerador da obrigação e as pessoas expressamente designadas por lei.

Ocorre que a solidariedade tributária por interesse comum permeia algumas divergências doutrinárias acerca de sua aplicação pelo Fisco, ante a vagueza do termo “interesse comum” e da dúvida acerca da necessidade ou não de lei que

determine sua aplicação.

Hugo de Brito Machado (2005, p. 155) entende que a ocorrência do interesse comum deve ser analisada casuisticamente e que a solidariedade nestes casos não depende de previsão legal, mas ressalva:

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, como é o caso daquela que se estabelece entre os cônjuges...

A jurisprudência acerca da matéria tratada neste trabalho pode ser encontrada tanto na esfera judicial, quanto na esfera administrativa, pelo que colocamos a seguinte infirmada pelo STJ a título exemplificativo:

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 regramatriz 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 ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado

satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que 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 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.

12. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.

(REsp 884.845/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009)

Diante do exposto, resta caracterizada a divergência doutrinária acerca do tema e evidenciada a viabilidade da pesquisa e a importância acadêmica e social do estudo a ser desenvolvido.

O objetivo do presente estudo é o desenvolvimento de uma solução ao seguinte problema: Pode o Fisco aplicar a solidariedade por interesse comum para eleger qualquer terceiro como sujeito passivo indireto de uma obrigação tributária?

A partir desta pergunta pode-se questionar a atuação do Fisco ao aplicar o instituto da solidariedade tributária por interesse comum e buscar uma resposta que possa delinear juridicamente os contornos do instituto, o que garante a segurança jurídica aos contribuintes.

Este trabalho busca sistematizar o estudo do instituto da responsabilidade tributária e esclarecer pontos obscuros acerca da aplicação da solidariedade por interesse comum.

O trabalho monográfico a ser realizado será fundamentado na pesquisa dogmática ou instrumental, visando perquirir se a interpretação do Fisco sobre a aplicação da solidariedade por interesse comum é coerente com o sistema jurídico pátrio, sendo utilizada a pesquisa documental. Haverá revisão bibliográfica acerca da sujeição passiva da obrigação tributária, da responsabilidade tributária e da solidariedade. Os princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica também serão objeto de pesquisa na doutrina, sendo relacionados aos institutos citados.

A fim de esclarecer qual a limitação do Fisco ao aplicar a solidariedade por interesse comum, será realizado estudo de caso concreto no qual serão relacionados os conceitos tratados em relação à solidariedade e à responsabilidade tributária, sob a perspectiva do Princípio da Segurança Jurídica, sendo analisada a atuação do Fisco e apontadas as possíveis incoerências com o sistema jurídico-tributário.

A pesquisa será feita por meio de análise da legislação de regência da matéria, qual seja o Código Tributário Nacional, especificamente dos artigos 121 a 125 e 128 a 138; por meio de revisão bibliográfica da doutrina acerca do instituto da responsabilidade tributária e sua espécie e da aplicação da solidariedade por interesse comum e, por fim, por meio da análise da jurisprudência, investigando

como os tribunais têm interpretado a legislação citada e a atuação do Fisco nos casos concretos dos processos fiscais nos âmbitos judicial e administrativo.

## **2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

### **2.1 Sujeito passivo da obrigação tributária: o contribuinte e o responsável**

Conforme leciona o professor Hugo de Brito Machado (2005, p. 133),

a relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido restrito (...). A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato impositivo, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém sujeito passivo da obrigação tributária e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária).

Em linhas gerais, a obrigação tributária é a prestação pelo sujeito passivo de um dever decorrente de lei ao sujeito ativo, que, no caso, será sempre o Estado por se tratar de tributação.

O sujeito passivo da obrigação tributária “é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação.” (AMARO, 2006, p. 297) A partir desse conceito e do disposto no artigo 121 do CTN, pode-se inferir que o integrante do pólo passivo da obrigação tributária não está adstrito a quem dê causa à ocorrência do fato gerador; por opção do legislador, a sujeição passiva na relação jurídica tributária está subordinada à obrigação de pagar o tributo ou penalidade pecuniária, ou ainda, prestar obrigação tributária acessória. Resumindo, o sujeito passivo é o estabelecido por lei.

Corroborando este entendimento, Fábio Fanucchi (1980, p. 244) ensina que os

sujeitos passivos de obrigações tributárias são pessoas obrigadas ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal) e às prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (obrigações acessórias).

A lei determina o sujeito passivo da obrigação tributária, que tanto pode ser quem dê causa à ocorrência do fato gerador, como também aquele que com ele tenha alguma relação. Surgem aí os conceitos de contribuinte e responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária: o contribuinte, classificado pela doutrina como sujeito passivo direto, e o responsável, como sujeito passivo indireto.

O professor Amílcar Araújo Falcão (1997, p. 76) explica que o contribuinte

não necessariamente estará previsto como sujeito passivo, pois a relação direta com o fato gerador permite que sua previsão esteja implícita na descrição do próprio fato gerador. O que não é possível no caso de sujeição passiva indireta, visto sua relação com o fato gerador não ser direta, vejamos:

Assim é que a definição de sujeito passivo principal da obrigação tributária, que deve resultar de lei, nela pode estar implícita sob a simples menção do fato gerador e, pois, somente através deste ser identificável. Em tal hipótese, a sujeição passiva direta ou principal se determinará pela natural e necessária atribuição do fato gerador, ou da relação econômica subjacente nele, a certo sujeito ou a certos sujeitos. Enquanto os sujeitos passivos indiretos quer por transferência (sucessor e responsável tributário), ou por substituição (substituto legal tributário) só podem resultar de disposição legal expressa, a configuração do sujeito passivo principal ou direto (contribuinte), como dito, pode encontrar-se implícita na lei: o exame do fato gerador será decisivo para sua concreta decisão.

A despeito do CTN em seu artigo 121 não fazer distinções ou estabelecer preferência pela determinação do sujeito passivo da obrigação tributária, o sistema jurídico tributário antepõe o contribuinte, ou seja, aquele que possui relação de causalidade com a materialidade do fato gerador.

Estabelecida tal premissa, importante delimitar a figura do responsável no direito tributário. Luciano Amaro (2006, p. 304) se refere ao responsável como um personagem alheio à relação Fisco-contribuinte, eleito pelo legislador para figurar o pólo passivo da obrigação tributária e explica que as razões para se eleger um terceiro como responsável vão da conveniência à necessidade.

No entanto, pelo tratamento que o CTN deu a responsabilidade é possível verificar que a eleição do terceiro responsável possui limitações que impedem a ocorrência de arbitrariedades.

A autora Maria Rita Ferragut (2005, p. 38) entende que o legislador deve se ater a dois critérios ao eleger um terceiro como responsável da obrigação tributária, primeiro, o terceiro deve possuir vínculo indireto com o fato gerador e, segundo, possuir relação com o sujeito que causou o fato gerador. A autora fundamenta a necessidade da relação do responsável com o sujeito que praticou o fato jurídico tributário no princípio da capacidade contributiva, pois o responsável deve ser escolhido apenas se puder não ser onerado com o custo da obrigação tributária.

Diante do exposto podemos afirmar que a figura do responsável somente pode existir por decorrência expressa da lei e desde que o terceiro tenha ligação

com o fato gerador e com a pessoa que deveria ser contribuinte, a fim de que se possa respeitar o princípio da capacidade contributiva.

Em comentário ao artigo 121 do CTN, o professor Luiz Antonio Caldeira Miretti (2006, p. 214) ensina que

A intenção do legislador na abrangência de situações fáticas ou jurídicas foi alcançada com tais previsões, ou seja, estabeleceu a sujeição passiva e, por conseguinte, o cumprimento da obrigação, por aquele que efetivamente pratica e realiza o fato gerador (contribuinte-sujeito passivo direto), bem como por aquele que, não praticando o fato gerador, não realizando o fato previsto na norma, tendo ou não interesse na ocorrência do fato gerador, a *lei* o coloca na condição de responsável (sujeito passivo indireto) pelo pagamento de tributo ou da penalidade pecuniária.

É possível concluir com facilidade a necessidade de previsão legal para que o responsável possa figurar o pólo passivo da obrigação tributária como sujeito passivo indireto, não desconsiderando que o responsável deve manter ligação com o fato gerador, sem ferir o princípio da capacidade contributiva.

Importante ressaltar, que o responsável existe como forma de garantir a exigência do tributo com a ocorrência do fato gerador, seja para facilitar a arrecadação e evitar a sonegação, ou ainda, para efetivar o cumprimento da obrigação tributária na impossibilidade ou ausência do contribuinte.

## 2.2 Classificação

Ao tratar do tema “Responsabilidade Tributária”, o Código Tributário Nacional, em seu Capítulo V a classifica em, Seção II: responsabilidade dos sucessores; Seção III: responsabilidade de terceiros e Seção IV: responsabilidade por infrações, conforme transcrição abaixo:

### **CAPÍTULO V**

Responsabilidade Tributária

#### **SEÇÃO I**

Disposição Geral

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

#### **SEÇÃO II**

Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos



atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

### **SEÇÃO III**

#### **Responsabilidade de Terceiros**

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.

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.

#### **SEÇÃO IV**

Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de 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.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

No início do capítulo acima transcrito, a seção I conceitua o instituto da responsabilidade sob o enfoque do Direito Tributário, determinando que a lei deve prever explicitamente o sujeito passivo indireto, isto é, o responsável, que será

pessoa diversa daquela que pratica o fato gerador, mas que esteja vinculada a este fato.

O conteúdo do art. 128 do CTN traduz a idéia de que o responsável deve ser sempre previsto em lei e de modo expresso, uma vez que será um sujeito passivo que não pratica o fato gerador, além de possibilitar que o legislador possa definir outros casos de sujeição passiva indireta, não definindo taxativamente o rol de hipóteses de responsabilidade trazidas nas seções II, III e IV do Capítulo V do CTN.

Outra determinação do art. 128 é a necessidade de vinculação do responsável com o fato gerador. De alguma forma o sujeito passivo indireto deve estar ligado ao fato gerador que ensejou a obrigação tributária. Apesar da lei possuir o condão de eleger terceiro como sujeito passivo da obrigação tributária, não há liberdade ampla na escolha do responsável, eis que este não pode ser figura totalmente alheia à ocorrência do fato gerador.

No entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho (2006, p. 165), o art. 128 do CTN traça as diretrizes da responsabilidade tributária, delimitando a ocorrência do sujeito passivo indireto:

Duas são as vias possíveis para fixação da responsabilidade pelo crédito tributário: uma interna ao fato jurídico tributário; outra externa. Esta tem supedâneo na frase excepcionadora que inicia o período – “*Sem prejuízo do disposto neste Capítulo*” –, e se desenrola no conteúdo prescritivo daqueles artigos que mencionamos (129 até 138). Na interna, sublinhe-se, a eleição da responsabilidade pelo crédito tributário, depositada numa terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, haverá de ser colhida, obrigatoriamente, dentro da moldura do sucesso descrito pela norma. É o que determina o legislador.

Conforme dito acima pelo professor Paulo de Barros, a responsabilidade tributária pode ser classificada em externa e interna. A primeira diz respeito às hipóteses descritas no próprio CTN, a partir do artigo 129. A segunda trata da hipótese geral de permissão ao legislador para que eleja o terceiro responsável vinculado ao fato gerador, de acordo com o previsto no art. 128.

A classificação do professor Paulo de Barros, apesar de possuir nomenclatura própria, segue a sistematização do CTN, somente explicando o significado dos termos por ele utilizados, mas partindo da premissa do código.

Aliás, de certo modo, a doutrina de modo geral parte da premissa estabelecida pelo CTN para classificar de modo mais coerente a responsabilidade tributária, sendo cada autor tendente a preencher as lacunas deixadas pelo CTN.

Para Luciano Amaro (2006, p. 308) existem três técnicas a serem

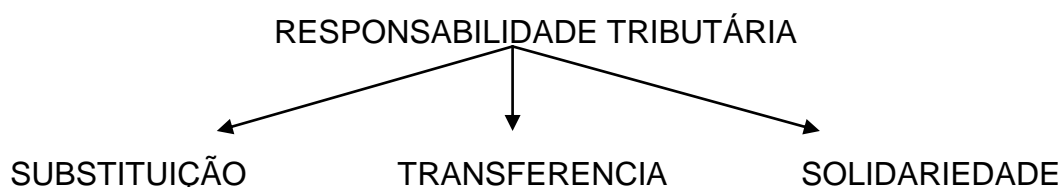
empregadas na definição do responsável: a substituição, a transferência e a solidariedade. O substituto, como sujeito passivo indireto da obrigação tributária, seria o eleito pelo legislador e previsto na norma para figurar sozinho no pólo passivo, substituindo totalmente o contribuinte.

A responsabilidade tributária por transferência se dá quando o contribuinte deixa de existir por algum motivo e o responsável o sucede na obrigação, como por exemplo, no caso de falecimento de pessoa física, o espólio responde pelas obrigações do *de cuius*.

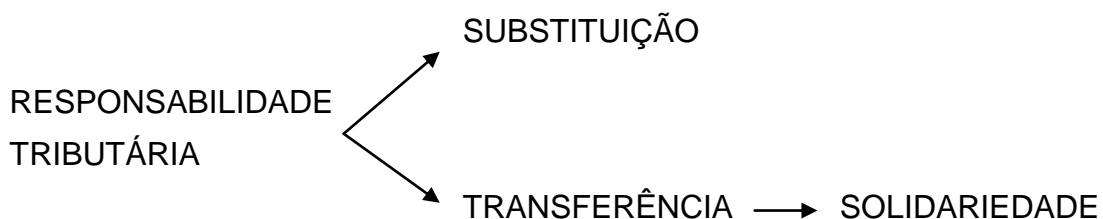
Por sua vez, a solidariedade contempla a pluralidade de sujeitos passivos da obrigação tributária. Além do contribuinte, estão ao lado dele responsáveis solidários como sujeitos passivos indiretos da obrigação.

Feitas as considerações sobre a idéia de cada espécie de responsabilidade, conveniente organizar a classificação de cada autor por meio de organograma.

Para o professor Luciano Amaro (2006, p. 308):

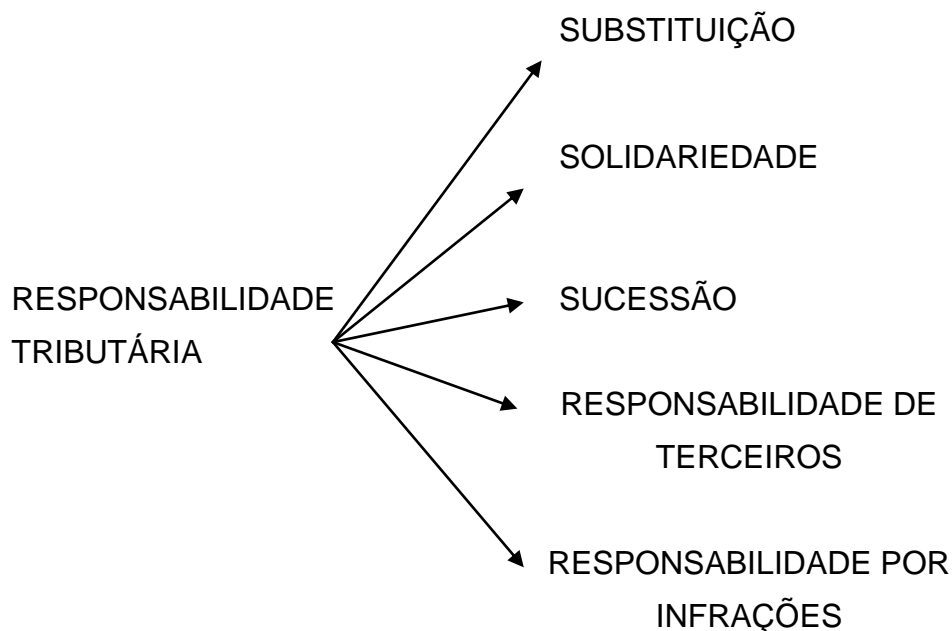


Para Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 55) são duas as espécies de responsabilidade, a substituição e a transferência, sendo a solidariedade subespécie desta, juntamente com a sucessão e a responsabilidade, assim representado:



Para Maria Rita Ferragut (2005, p. 56) a melhor classificação de

responsabilidade divide-se em cinco subespécies: substituição, solidariedade, sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações, assim representada:



Para o CTN, a solidariedade não entra na classificação de responsabilidade tributária, sendo colocada como característica, condição da responsabilidade de terceiros. Isto quando citada dentro do capítulo da responsabilidade, pois também é citada no capítulo do sujeito passivo.

Para Aliomar Baleeiro (2006, p. 729) a solidariedade não é forma de responsabilidade, mas sim de garantia da obrigação tributária. A solidariedade não pode ser colocada como espécie de sujeição passiva indireta, a solidariedade seria “apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.”

De acordo com esse posicionamento, Leandro Paulsen (2008, p. 909), que também atribui à solidariedade o caráter de grau de responsabilidade dos co-obrigados.

No entanto, somente pela leitura dos artigos do CTN percebe-se que o instituto da solidariedade foi tratado de maneira diversa em matéria tributária, pois, apesar de configurar também, assim como no direito civil, a pluralidade de pessoas

numa das partes da relação jurídica, a solidariedade tributária constitui forma de responsabilizar terceiro pelo cumprimento da obrigação, nem sempre ao lado do contribuinte.

A sistematização adotada pelo CTN deixa algumas lacunas em relação ao instituto da responsabilidade tributária, uma vez que estabelece uma classificação expressa que deixa de contemplar em seu rol a solidariedade tributária, o que gera sérias dúvidas na aplicação do instituto da responsabilidade, como veremos a seguir.

Vamos adotar a classificação de Ricardo Lobo Torres (2006, p. 261), fundamentando sua classificação no CTN, mas fazendo uma junção e interpretação em conjunto dos artigos que tratam do assunto, vejamos:

Entendemos que o art. 128 engloba todas as figuras possíveis de responsável tributário:

- a) O substituto, que é aquele que fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste;
- b) Os responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros), que ficam junto com o contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo.

## **2.3 Responsabilidade e solidariedade tributária**

O primeiro ponto a ser analisado é que o CTN não trata de solidariedade somente dentro do capítulo dedicado à responsabilidade. Portanto, deve-se buscar o conceito de solidariedade para entender se esta pode ou não ser classificada como uma forma de eleição de sujeição passiva indireta como entendem alguns autores.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a solidariedade tributária é tratada em separado em dois capítulos distintos do CTN. No art. 124, na seção II, do capítulo IV – Sujeito Passivo, do título II – Da Obrigação Tributária, o Código Tributário Nacional estabelece que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei.

O outro momento dedicado ao instituto da solidariedade é o art. 134, que

trata da responsabilidade de terceiros, dentro do capítulo V – Responsabilidade Tributária, no mesmo título II – Da Obrigação Tributária.

Mas por que o CTN trataria do mesmo assunto – solidariedade – em momentos diversos? Essa é a pergunta que a doutrina tenta responder e que este trabalho visa também alcançar.

“A solidariedade ocorre sempre que exista uma pluralidade de sujeitos passivos e uma só obrigação, desde que esta se verifique e até a sua extinção.” (FANUCCHI, 1980, p. 249) De acordo com tal entendimento, a solidariedade pressupõe a existência de mais de um obrigado no pólo passivo e não pode ser entendida como uma forma de inclusão de terceiro, apesar de ser assim também tratada pelo CTN.

O CTN, no capítulo IV – Sujeito Passivo, do título II – Obrigação Tributária, abre seção dedicada à solidariedade, o artigo, 124, indicando quem pode ser solidariamente obrigado à prestação tributária e quais são os efeitos desta solidariedade.

Pelo Código Tributário Nacional, duas são as possibilidades de ocorrer a solidariedade: por interesse comum de diferentes pessoas na situação que constitua o fato gerador da obrigação e as pessoas expressamente designadas por lei. Aqui está a primeira dúvida. Os incisos do artigo 124 do CTN são hipóteses autônomas ou complementares?

No último capítulo deste trabalho veremos mais detalhadamente sobre a aplicação do citado artigo e tentaremos chegar a uma conclusão sobre o questionamento levantado.

Ato contínuo, a solidariedade tributária por interesse comum permeia algumas divergências doutrinárias acerca de sua aplicação pelo Fisco, ante a vagueza do termo “interesse comum” e da dúvida acerca da necessidade ou não de lei que determine sua aplicação.

Hugo de Brito Machado (2005, p. 155) entende que a ocorrência do interesse comum deve ser analisada casuisticamente e que a solidariedade nestes casos não depende de previsão legal, mas ressalva:

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, como é o caso daquela que se estabelece entre os cônjuges...

Como se percebe, o instituto da solidariedade tributária alavanca muitas discussões, mas a principal pergunta que se faz é se a solidariedade, conforme tratada no CTN, é forma de sujeição passiva ou grau de responsabilização dos sujeitos passivos? É o que veremos no último capítulo desta monografia.



### **3. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO CONTEXTO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

#### **3.1 Definição e contornos do Princípio da Segurança Jurídica**

A palavra segurança traduz a idéia de garantia, de proteção. Estar seguro é estar livre de risco ou perigo. Na acepção jurídica da palavra, a segurança diz respeito às relações sociais entre os indivíduos e entre estes e o Estado.

Num Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica transcende ao próprio ordenamento jurídico (BORGES, 1997, p. 206):

A segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que a sua investigação não se confina ao sistema jurídico positivo. Antes, inspira as normas que, no âmbito do Direito Positivo, lhe atribuem efetividade.

O Estado Democrático de Direito pressupõe a segurança dos indivíduos através da garantia dos direitos sociais e individuais. Por isso mesmo, o princípio da Segurança Jurídica não vem expressamente previsto na Constituição Federal, ele se traduz nas disposições ao longo de todo o texto constitucional, em seu próprio conteúdo, até mesmo se confundindo com a própria ordem constitucional.

O professor Paulo de Barros Carvalho (1994, p. 86) aborda com precisão tal idéia, esclarecendo ser o Princípio da Segurança Jurídica um sobreprincípio do qual partem todos os outros princípios jurídicos:

A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais.

Leandro Paulsen (2006, p. 39), conformando entendimento acerca da segurança jurídica também o percebe como sobreprincípio:

O princípio da segurança jurídica decorre implicitamente do sobreprincípio do Estado de Direito, tendo em conta o resguardo que este implica à esfera individual no sentido de garantir o reconhecimento de qual seja o direito válido, de proteger a liberdade, de imunizar contra a arbitrariedade e de assegurar o acesso ao Judiciário, dentre outros tantos direitos e garantias já arrolados.

A segurança jurídica está entranhada no ideal de um Estado Democrático de Direito, devendo existir para que o próprio Estado Democrático possa existir. Não há como falar em garantias e direitos individuais e coletivos dos cidadãos sem o respeito à segurança jurídica.

Sobre a natureza do Princípio da segurança Jurídica, Alexandre Sormani (2004, p. 35) assevera que “a ordem jurídica, para gerar confiança a seus destinatários, necessita de uma estabilidade, já que a falta de parcimônia na mudança de regras faz com que a sociedade deixe de confiar no ordenamento.”

Encontra-se na estabilidade do ordenamento jurídico a própria essência da segurança jurídica, que confere à sociedade a estabilidade nas relações jurídicas. E por ser a Constituição a base legal do ordenamento jurídico brasileiro, a estabilidade da ordem constitucional traduz concretamente a segurança jurídica.

O professor Leandro Paulsen (2006, p. 48), forte nas considerações de Humberto Ávila (2004, p. 295/297) faz um apanhado sobre o conteúdo do Princípio da Segurança Jurídica, dizendo que o mesmo estabelece a busca pela estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação estatal, pra que os indivíduos possam ter ciência prévia das normas vigentes no seu ordenamento jurídico, o que contempla os princípios da anterioridade e irretroatividade. Esse seria o aspecto temporal da segurança jurídica. Não obstante, ao lado dessa “dimensão formal-temporal da segurança jurídica” está o aspecto material do sobreprincípio, que é a possibilidade de compreensão, clareza, calculabilidade e controlabilidade para os destinatários da regulação.

E, citando Luís Roberto Barroso, conclui Paulsen acerca do conteúdo do Princípio da Segurança Jurídica (2006, p.51):

No seu desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial, a expressão segurança jurídica passou a designar um conjunto abrangente de idéias e conteúdos, que incluem: 1. a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade; 2. a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; 3. a

estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face da lei nova; 4. a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados; 5. a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas. Um conjunto de conceitos, princípios e regras decorrentes do Estado democrático de direito procura promover a segurança jurídica.

Verificada a essência e o conteúdo do Princípio da Segurança Jurídica, importante analisar as finalidades de tal preceito. Para o professor Sormani (2004, p. 38) duas são as finalidades do princípio da segurança jurídica, uma relativa aos fatos jurídicos futuros e outra relativa aos fatos pretéritos.

A partir do conhecimento dos indivíduos das regras do ordenamento jurídico, existe a garantia de agir conforme tais regras sem surpresa e sem arbítrios, dentro da legalidade e com a certeza dos efeitos jurídicos gerados pelos atos praticados.

O fato de saber quais as conseqüências geradas por certo fato jurídico assegura aos cidadãos a estabilidade das relações jurídicas e a confiabilidade no sistema constitucional, sendo este o corolário do Princípio da Segurança Jurídica.

Quanto aos fatos pretéritos, a segurança jurídica garante o respeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada. É preciso conhecer o resultado de ações futuras e os efeitos jurídicos gerados por fatos disciplinados pelo ordenamento, além de ter a certeza de que fatos consumados e situações jurídicas consumadas vão gerar os efeitos previamente conhecidos.

Sormani (2004, p. 39) afirma que “previsibilidade e conseqüente estabilidade das relações jurídicas são finalidades da segurança jurídica, o que propiciará a aplicação do princípio da igualdade dentre outros valores erigidos no ordenamento.”

### **3.2 Princípio da Segurança Jurídica e a obrigação tributária**

A obrigação tributária é constituída por determinação legal, ocorrido o fato gerador previsto em lei, nasce para o cidadão o dever de pagar o tributo e o direito

do Estado de exigí-lo, utilizando para tanto os mecanismos legais dispostos no ordenamento jurídico.

Por si só, o ato de arrecadar já se reveste de invasão no direito do cidadão, tanto que a Constituição Federal contempla uma série de garantias ao contribuintes, acepção ampla da palavra, garantindo limitações ao poder de tributar do Estado.

No tocante à tributação, o Princípio da Segurança Jurídica limita a atuação do Estado e garante a certeza aos contribuintes na relação jurídica tributária. Para tanto, o legislador, primeiramente, deve obedecer aos preceitos da Constituição Federal, assim entende o professor Carrazza (2006, p. 378):

Portanto, no Brasil, o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar, *in abstracto*, tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e ao fazê-lo, apenas recria num grau de concreção maior, aquilo que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e que, no que toca aos tributos, nosso Código Supremo beirou as raias do casuísmo.

O legislador deve se ater ao disposto na Carta Magna ao prever os critérios de existência do tributo para que estes estejam de acordo com o determinado e delineado constitucionalmente. Em matéria tributária, a Constituição determina pormenorizadamente os limites para a atuação do legislador infraconstitucional, uma vez que o Estado, ao tributar, está exercendo um direito sobreposto ao direito subjetivo do cidadão à propriedade.

Para o professor Carrazza (2006, p. 414), a garantia aos cidadãos, na condição de sujeitos passivos da obrigação tributária, ao respeito à igualdade e à certeza jurídica na relação Fisco-Contribuinte, se dá quando a lei que cria o tributo deve descrever de forma detalhada as circunstâncias que definem a exação. O professor explica que “a hipótese de incidência tributária – sempre veiculada por meio de lei – deve conter uma exaustiva descrição dos pressupostos tributários, apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem, no mundo fenomênico.”

O professor Leandro Paulsen (2006, p. 66) diz que a segurança jurídica se concretiza de diversas formas no Direito Tributário, principalmente através dos princípios constitucionais tributários da legalidade, tipicidade, irretroatividade,

proibição de analogia, anterioridade e anualidade, proteção da confiança do contribuinte entre outros.

Para o professor Manoel Cavalcante (2005), todos os direitos fundamentais dos contribuintes traduzidos nos princípios constitucionais limitadores ao poder estatal de tributar concretizam o direito à segurança como um princípio matriz, o da segurança jurídica nas relações tributárias.

Conforme dito, a tributação é ato de intervenção do Estado na propriedade privada do cidadão, que, apesar do caráter social por contribuir com a manutenção da máquina administrativa, sempre teve o estigma de quase furto. Os cidadãos repulsam o fato de pagar tributos, mesmo tendo a clara idéia de sua finalidade, não adentrando aqui na origem psicológica derivada da corrupção dos governantes, vamos nos ater a simples repulsa de pagar o tributo.

Diante de tamanha negativa em recolher aos cofres públicos, o Estado tem de criar mecanismos para garantir e exigir o cumprimento da obrigação tributária. No entanto, tais mecanismos de controle e exigência fiscal não podem ultrapassar os limites impostos pela Constituição e pelas leis infraconstitucionais, que devem sempre respaldar qualquer atitude relativa aos tributos.

O professor Carrazza (2006, p. 410) traduz bem esta idéia:

Ocorre, porém, que, em nome da comodidade e do aumento da arrecadação do Poder Público, não se pode fazer ouvidos moucos aos reclamos dos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados, como visto, pela própria Constituição. Um desses direitos é exatamente o de só ser tributado pela pessoa política competente e da forma pontuada pela Lei Magna.

A lei que prevê em detalhes a hipótese de incidência do tributo deve também prever a atuação do Fisco no que tange às estratégias de arrecadação (Carrazza, 2006, p. 415). E aí esbarramos no Princípio da Tipicidade Fechada, o qual está intimamente ligado ao Princípio da Segurança Jurídica quando se trata de tributação.

Para Leandro Paulsen (2006, p. 89): “não há possibilidade de qualquer delegação de competência legislativa ao Executivo para que institua tributo, qualquer que seja, tampouco para que integre a norma tributária impositiva”. Para o professor:

...só a lei pode estabelecer a exigência ou o aumento de tributo, lhe é reservada tanto a definição dos sujeitos como da causa e do objeto, ou seja, só à lei é permitido dispor sobre aspectos da norma tributária

impositiva, sejam do antecedente ou da hipótese da norma (matéria, espacial e temporal: o que, onde e quando), sejam do conseqüente ou do mandamento/prescrição da norma (pessoal e quantitativo: credor/devedor e montante a ser prestado).

A necessidade de existência de lei que determine de forma esmiuçada a hipótese de incidência do tributo e a obrigatoriedade de subsunção do fato a esta norma descritiva do tipo tributário traduz o Princípio da Tipicidade Fechada, que assim como no Direito Penal, se não houver a perfeita adequação do fato à norma, inexistente a obrigação tributária.

Assim entende o professor Carrazza (2006, p. 415):

Portanto, não querendo insistir no óbvio, temos que, pra que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (*Tatbestand*), o que implica tipicidade (*Typizität*). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (*hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo*), como tivemos a oportunidade de verificar, devem ser previstos abstratamente na lei.

Para o professor Carraza (2006), o Princípio da Segurança Jurídica, que serve para dar certeza às relações jurídicas, em matéria tributária está enlaçado a dois outros princípios: o da Legalidade e o da Tipicidade Fechada. Para o doutrinador, a tipicidade é a forma necessária de realização da legalidade tributária.

Por certo, se o cidadão tem que saber quando, como e quanto será tributado para que possa ser respeitado o Princípio da Segurança Jurídica, essa certeza se dará com o cumprimento da exigência de lei que detalhe a hipótese de incidência tributária (legalidade) e o fato descrito seja adequado perfeitamente ao fato concreto (tipicidade). Somente assim, nascerá a obrigação tributária garantindo ao cidadão a segurança jurídica nessa relação Fisco-Contribuinte.

Como sabido, se há estabilidade na relação jurídica tributária, sendo respeitado o Princípio da Segurança Jurídica, será proporcionalmente retirada do cidadão a negação por pagamento de tributo, eis que o contribuinte sente-se seguro das suas ações e conseqüências jurídicas.

Começa então um ciclo virtuoso, onde o Estado, mantendo a estabilidade nas suas relações jurídicas tributárias com o contribuinte e agindo em estrito cumprimento da lei, respeitada a anterioridade e a legalidade, estará garantindo ao cidadão a não surpresa e a não arbitrariedade ao tributar, o que gera confiança do contribuinte e diminui sua repulsa em contribuir, em recolher espontaneamente seu tributo que já era previsto em seu orçamento.

Por óbvio a questão da tentativa de sonegação fiscal passa por diversos meandros e possui várias origens, no entanto, uma delas está na falta de segurança jurídica que faz nascer nos cidadãos a idéia de injustiça. Ora, se o cidadão é surpreendido ao ser colocado como sujeito passivo de uma obrigação tributária, sendo afastada a legalidade e incitada a instabilidade naquela relação jurídica, por óbvio haverá naquele ser social a repulsa pelo ato de tributar do Estado, que vai reverberar em todas as relações jurídicas tributárias daquele indivíduo, aflorando nele um sentimento de descrédito em todo o sistema tributário.

Assim, se o Estado mantém a segurança jurídica na tributação, as estratégias para arrecadar e invadir o patrimônio do contribuinte são cada vez menos necessárias, eis que o contribuinte terá segurança em contribuir e o fará espontaneamente.

## 4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM

### 4.1 Responsável solidário: requisitos

A figura do responsável solidário é bastante divergente na doutrina e até na jurisprudência, eis que, não deixando de ter o aspecto de coobrigado pela obrigação tributária, o responsável solidário pode também ser o sujeito passivo ao lado do contribuinte ou até mesmo em seu lugar.

Não há necessidade de estabelecermos um corte entre a coobrigação, que é a consequência natural da solidariedade, tanto no direito civil como no tributário, e a sujeição passiva. A solidariedade pressupõe a multiplicidade de sujeitos que estarão coobrigados pela dívida. Em resumo, são vários sujeitos passivos todos coobrigados pela dívida.

O que de fato gera complicações é a maneira em que o Código Tributário Nacional colocou a questão da solidariedade e como vem sendo interpretada tal colocação e a aplicação da solidariedade pelo Fisco.

Importante voltarmos aos artigos do CTN que tratam da solidariedade tributária. Primeiramente, vamos ao que diz o art. 124:

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.

Aqui, dentro do capítulo da sujeição passiva e após ter o CTN determinado a figura do contribuinte e do responsável, percebe-se que se trata de incisos complementares. O inciso I, que diz respeito à solidariedade por interesse comum não está separado do inciso II, que prevê a necessidade de lei para que possa ser aplicada a solidariedade.

O professor José Francisco da Silva Neto (2006, p. 316) assim entende:



Como claramente emana da localização dos arts. 124 e 125, tão somente cuidou o CTN da solidariedade passiva na obrigação tributária, merecendo o primeiro dispositivo o destaque por afirmar as duas essências embasadoras de referido fenômeno, em Tributário, embora devessem seus incisos tecnicamente estarem unidos pela aditiva “e”, pois fenômenos a serem conjugados, indiscutivelmente: ao lado do interesse comum relacionado ao fato tributário, a previsão em lei sobre referida solidariedade, não se concebendo qualquer destes como isoladamente suficiente.

Estabelecida, pois, a primeira premissa acerca da aplicação da solidariedade: os incisos do art. 124 são **complementares** e tratam de forma geral da aplicação da solidariedade, que será também citada no capítulo da responsabilidade.

O artigo 125 do CTN vem dizer sobre os efeitos da solidariedade tributária:

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.

No art. 134 do CTN, a solidariedade vem tratada de outra maneira:

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.

Neste caso, não existe dúvida, vez que há um rol taxativo descrevendo as hipóteses em que haverá a figura do responsável solidário e tal rol foi descrito dentro

do capítulo da responsabilidade, logo depois de ter sido abordada de forma geral a responsabilidade no art. 128:

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

É justamente no art. 128 que podemos retirar a segunda premissa: o terceiro responsável (pessoa diversa do contribuinte) deve ter vinculação indireta com o fato gerador, além de previsão legal.

Apesar desta segunda premissa ser retirada de outro capítulo do CTN, está intimamente ligada à primeira. Naquela há previsão legal expressa e interesse comum na constituição do fato gerador e nesta há a previsão legal expressa e a vinculação indireta com o fato gerador. Os dois dispositivos praticamente dizem a mesma coisa.

Continuando o raciocínio, a solidariedade em matéria tributária sempre necessita de lei que a preveja e os responsáveis solidários devem guardar alguma relação com o fato gerador, ainda que seja apenas algum interesse comum.

Embora descritas as formas de aplicação da solidariedade, não foi esclarecido o que configura o interesse comum para que possa ser aplicada a solidariedade.

Ricardo Lobo Torres (2006, p. 257) diz que o interesse comum é formado, por exemplo, quando diversas pessoas adquirem um imóvel, todas são responsáveis pelo pagamento do ITBI.

Do exemplo do professor Ricardo Lobo Torres podemos perceber que o interesse comum é um interesse jurídico, como já dito no capítulo primeiro deste trabalho. Não é qualquer interesse, mas sim um interesse que decorre de consequências jurídicas. No caso do exemplo, a co-propriedade.

Sendo assim, podemos verificar que o interesse comum, em uma de suas formas, requer a previsão legal expressa do contribuinte e os responsáveis solidários por interesse comum, no caso desse exemplo, estarão ao lado do contribuinte em igual posição. São como vários contribuintes em igual situação.

A aplicação do interesse comum na solidariedade tributária não pode incluir qualquer pessoa no pólo passivo, o que descreve o artigo 124 do CTN é que a figura

do contribuinte é plúrima, são vários contribuintes, pois todos aqueles sujeitos têm o mesmo interesse jurídico naquele fato gerador, como acontece com a copropriedade, por exemplo.

Já no caso do art. 134 do CTN, os responsáveis solidários só serão alcançados se não puder ser exigido do contribuinte o cumprimento da obrigação e somente responderá solidariamente nos atos em que intervierem. Por exemplo, os pais só responderão pelos tributos dos filhos menores se intervierem ou se forem omissos.

Aqui já podemos verificar porque o CTN trata de solidariedade em dois capítulos distintos. A solidariedade tratada de forma geral dentro do capítulo de sujeito passivo tem a função de imprimir as regras gerais e efeitos da solidariedade em matéria tributária, diferenciando da solidariedade civil e determinando que, em regra a pluralidade de contribuintes gera a solidariedade.

Já no artigo 134 do CTN, a solidariedade é tratada de forma específica e taxativa naqueles casos e com regras próprias, sendo não mais o contribuinte solidário, mas sim o responsável solidário, que responderá, em regra, pelo contribuinte em sua falta ou impossibilidade.

Vê-se pelo exemplo, que nem a relação de pais e filhos constituem por si só o interesse comum, nem em casos dos sócios em liquidação de sociedade de pessoas.

O interesse comum não é critério de escolha do sujeito passivo, mas condição jurídica indispensável para definir se há solidariedade entre os vários indivíduos que circundam o fato gerador.

O interesse comum é um critério jurídico que, principalmente em matéria tributária, deve ser utilizado com muita parcimônia e cuidado, sob pena de ofender o princípio da segurança jurídica como veremos a seguir.

## **4.2 Da impossibilidade do Fisco de eleger terceiro como responsável tributário solidário com base no interesse comum: estudo de caso**

O caso concreto analisado a seguir foi objeto de estudo no meu trabalho como assessora de ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais, no processo administrativo fiscal n. 13502.000952/2005-37, decorrente de auto de infração de PIS e Cofins por insuficiência de recolhimento.

No presente caso, a administração tributária, ao lavrar o auto de infração pelo não recolhimento das citadas contribuições da empresa Good Supermarket, incluiu no pólo passivo também terceiros. Vejamos parte do relatório do julgamento do recurso voluntário:

Durante os procedimentos de Fiscalização, o Fiscal identificou fatos que o levaram a concluir que houve a utilização de interpostas pessoas na composição societária da empresa, que podem ser assim resumidos:

- a) a Good Supermarket Ltda. iniciou suas atividades em julho de 1999 tendo como sócios os Srs. Adonias Marques e Antonieta Ferreira da Cruz Neta (fl. 33). O primeiro não possuía nenhum patrimônio em janeiro de 1999; a segunda, um veículo no valor de R\$ 25.000,00, sendo que, no decorrer do ano de 1999, além da constituição da empresa, adquiriu um imóvel em Dias D'Ávila no valor de R\$ 35.000,00 e um terreno em Salvador no valor de R\$ 25.000,00, preços que, entende, contém indícios de subavaliação. O Sr. Jerônimo Fontes Martins ingressou na sociedade em setembro de 2000, ano em que apresentou declaração de isento. A residência dos atuais sócios localiza-se em bairros considerados populares, conforme endereço informado à SRF;
- b) o Sr. Adonias Marques foi funcionário da empresa Sogeral Comércio de Alimentos Ltda. até junho de 1999 (fl. 206) – um mês antes de constituir a Supermarket. A Sogeral tem como sócios Itamar Góis Fontes e Hosanah Góis Fontes, que, por sua vez, é casado com Aldeni Marques Fontes, irmã de Adonias Marques;
- c) Antonieta Ferreira da Cruz Neta, sócia da Supermarket até setembro de 1999, é esposa de Itamar Góis fontes;
- d) A Supermarket tem sete estabelecimentos, dos quais cinco estão instalados em endereços onde também funcionam lojas da Sogeral;
- e) Entre 1999 e 2002 houve uma diminuição no faturamento da Sogeral e um concomitante aumento no faturamento da Supermarket, como se vê na tabela abaixo:

<i>ANO</i>	<i>SOGERAL</i>	<i>SUPERMARKET</i>
<i>1998</i>	<i>26.792.136,59</i>	<i>0,00</i>
<i>1999</i>	<i>19.189.623,10</i>	<i>460.665,91</i>
<i>2000</i>	<i>1.024.546,55</i>	<i>12.436.412,34</i>
<i>2001</i>	<i>457.925,93</i>	<i>21.979.075,20</i>
<i>2002</i>	<i>295.730,99</i>	<i>28.834.973,23</i>

- f) três imóveis onde funciona a Supermarket são alugados junto à Imobiliária Estrela da Manhã Patrimonial Ltda., cujos sócios são: Adonias Marques (28,30%), Antonieta Ferreira da Cruz Neta (8,25%),

Roberto Ernesto Góis (37,50%) e Maria Pereira Góis Fontes (25,95%). Esta última é mãe de Itamar Góis Fontes e Hosanah Góis Fontes. Roberto Ernesto de Góis foi funcionário da Sogeral de agosto de 1990 até janeiro de 1999 (fl. 206). A imobiliária funciona no mesmo endereço da empresa Arqitet Construções e empreendimentos Ltda., com inscrição inapta na SRF por estar omissa e não localizada, da qual são sócios Itamar Góis Fontes e Hosanah Góis Fontes;

g) em outros quatro contratos de aluguel da Supermarket o sr. Itamar Góis fontes consta como fiador;

h) o sr. Itamar também aparece como responsável e fiador de em contratos de leasing da Supermarket com o ABN Amro, contratos em que não consta a assinatura dos sócios da empresa;

i) é o sr. Itamar Góis Fontes que assina os cheques da Empresa, conforme demonstram as cópias de cheques juntadas (fls. 218, 223);

j) intimado o representante legal da empresa a comparecer à repartição, apresentou-se o sr. Itamar Góis Fontes, sem nenhuma procuração. Colhido seu depoimento, disse que: é gerente administrativo/financeiro da Supermarket; antes da abertura da loja, conhecia pouco o Sr. Adonias Marques e que mantém com ele apenas relações profissionais, e que não sabe informar onde o Sr. Adonias Marques trabalhava antes de abrir a empresa. Em nenhum momento mencionou ser sócio da empresa Sogeral, referindo-se a ela de forma vaga e imprecisa.

Todos esses fatos motivaram a nomeação do Sr. Itamar Góis Fontes como contribuinte solidário, com base no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) (fls. 283/284), conforme Termo de Sujeição Passiva Solidário (fls. 199/200).

A descrição do caso concreto mostra a aplicação da solidariedade por interesse comum pelo Fisco, atuando terceiro que não faz nem parte do quadro societário como responsável solidário junto à empresa.

O terceiro está presente em alguns fatos da empresa, mas isso não quer dizer que está configurado o interesse comum. Como vimos, o interesse comum é um interesse jurídico que ultrapassa a simples intenção do sujeito em se beneficiar daquele fato. O interesse comum é um critério jurídico e simplesmente legitima a condição fatural de diversos contribuintes.

A atitude do Fisco foi arbitrária e ilegal, pois elegeu indistintamente um terceiro como sujeito passivo da obrigação tributária da empresa e, utilizando-se mal do art. 124, I, do CTN, nomeou responsável solidário pessoa diversa do contribuinte, sem obedecer às regras da solidariedade: expressa previsão legal e vinculação com o fato gerador.

A falta de atenção aos requisitos para aplicação da responsabilidade solidária fere frontalmente o Princípio da Segurança Jurídica, uma vez que o contribuinte deve saber sempre quando e como pagar seus tributos.

A surpresa de um cidadão em ser incluído no pólo passivo gera insegurança e conflito social, uma vez que a atitude da administração tributária foi mais condizente com um Estado ditador, que com um Estado democrático de direito.

Os princípios da legalidade e tipicidade encerram a possibilidade de serem os cidadãos surpreendidos com uma exação que jamais puderam imaginar serem cobrados.

O caso em tela mostra justamente isso, o Fisco elegendo terceiro sem lei que estabelecesse a solidariedade e sem vinculação jurídica com o fato gerador. Vejamos o voto do conselheiro:

#### **Quanto à Responsabilidade Solidária por Interesse Comum**

Apesar do deslize aludido supra, aproveito o ensejo para parabenizar a fiscalização pelo excelente trabalho realizado.

De fato, está cabalmente comprovada a intenção do Sr. Itamar Góis Fontes de lograr o Fisco. As constatações fiscais, aliadas à vasta prova documental acostada, evidenciam de forma irrepreensível a fraude praticada pelo mesmo.

Aqui, este humilde julgador encontra-se entre a cruz e a espada, pois defronta-se com um típico caso de confronto entre a Justiça e o Direito.

Nesse confronto, desprezando suas convicções pessoais, deve o julgador aplicar o direito.

E o direito, no caso vertente, socorre o Sr. Itamar Góis Fontes, pelos motivos que passo a expor.

Diversos são os fatos, comprovados pela fiscalização, que demonstram a fraude praticada. Dentre eles, cito os de maior relevância:

- O contribuinte em tela, Comercial Good Supermarket Ltda., efetuou sistematicamente pagamentos ínfimos se comparados aos valores efetivamente devidos. Esse fato está comprovado por planilha, elaborada pela fiscalização (fls. 177/188);
- Os fatos que levaram à conclusão de utilização de interpostas pessoas estão discriminados nas fls. 174/176.
- A empresa Comercial Good Supermarket Ltda. possui sete estabelecimentos (matriz e seis filiais). Cinco destes estabelecimentos estão instalados nos mesmos endereços da empresa Sogeral Comércio de Alimentos Ltda. (de propriedade do Sr. Itamar Góis Fontes);
- É notória a transferência do faturamento da Sogeral Comércio de Alimentos Ltda. para a Good Supermarket Ltda., fato comprovado à fl. 175;
- A razão da transferência acima aludida é simples: afastar o encargo de adesão ao Refis e, posteriormente, ao PAES, pois a alíquota do parcelamento incide exatamente sobre o valor faturado. As provas dos referidos parcelamentos encontram-se às fls. 617/634;
- O Sr. Itamar Góis Fontes aparece como responsável e fiador em contratos de leasing firmados entre a Comercial Good Supermarket Ltda. e o banco ABN Amro Arrendamento Mercantil S/A. Interessante

notar que, nesses contratos, não há sequer a assinatura ou o nome dos sócios da empresa;

- O Sr. Itamar Góis Fontes assinou cheque da Comercial Good Supermarket Ltda. para quitar obrigações da mesma. Esse pagamento, realizado com cheque do banco Safra, está devidamente registrado nos livros diário e razão.

Todavia, embora cabalmente comprovada a fraude, não vislumbro a possibilidade de se atingir o patrimônio pessoal do Sr. Itamar Góis Fontes pela aplicação do art. 124, I, do CTN. Explico.

O art. 124 do CTN dispõe sobre a solidariedade tributária. Transcreve-se o dispositivo abaixo a fim de facilitar a análise:

*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.*

(Grifou-se).

A análise da própria estrutura do CTN leva à conclusão de que a solidariedade prevista no artigo supra transcrito não é espécie de sujeição passiva tributária por responsabilidade indireta, pois o instituto encontra regulamentação em seção distinta e apartada do Capítulo V, que trata da sujeição passiva indireta (responsabilidade tributária).

Segundo Misabel Derzi, “a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias”.

Sendo assim, não pode o Fisco, lançando mão da solidariedade por “interesse comum”, ampliar a sujeição passiva do tributo, sob pena de infringência frontal ao Princípio da Estrita Legalidade e ao Princípio da Tipicidade (delimitador dos aspectos estruturais da hipótese de incidência).

E mais, embora a defesa do contribuinte não tenha alegado os institutos legais favoráveis ao contribuinte, fato é que, ao aplicar a solidariedade por interesse comum no caso em voga, a fiscalização, por via indireta, está despersonalizando a pessoa jurídica da Comercial Good Supermarket Ltda.

Não é demais lembrar que o instituto da despersonalização da pessoa jurídica exige lei, em sentido estrito, para que possa ser aplicado e, só assim, seria possível alcançar o patrimônio da pessoa física do Sr. Itamar Góis Fontes.

A despersonalização da pessoa jurídica está prevista no art. 50 do Código Civil Brasileiro, que assim verbera:

*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.***

(Grifamos).

O dispositivo transcrito é bastante claro ao afirmar que, de modo **excepcional**, pode o juiz despersonalizar a pessoa jurídica, mas, ainda assim, para **certas e determinadas relações de obrigações**.

Por conseguinte, não cabe a este Tribunal Administrativo despersonalizar a pessoa jurídica com o intuito de atingir bens de

terceiro estranho ao quadro social da empresa, mesmo estando comprovado nos autos que esse “terceiro” é o efetivo proprietário da empresa.

A despersonalização da pessoa jurídica, por sua natureza excepcional, só pode ser realizada pelo Poder Judiciário, em ação própria promovida pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Só deste modo seria possível atingir os bens do Sr. Itamar Góis Fontes.

Neste ponto, embora com pesar, mas em nome do direito, dou provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao presente Recurso Voluntário para afastar a sujeição passiva solidária por interesse comum do Sr. Itamar Góis Fontes.

Apesar do exposto pelo voto, este trabalho verificou que a solidariedade é mais que uma simples forma de garantia do cumprimento da obrigação tributária. A solidariedade é a configuração de vários sujeitos passivos em consórcio no pólo passivo da obrigação tributária.

A solidariedade tributária pode se dar de várias formas, mas sempre decorre de lei e existe entre pessoas que tenham alguma vinculação com o fato gerador. Principalmente, porque a solidariedade é uma forma de responsabilidade e como tal, é imprescindível que a condição de responsável como obrigado pelo tributo sem ser o contribuinte – aquele que pratica o fato gerador – decorra de disposição expressa de lei.

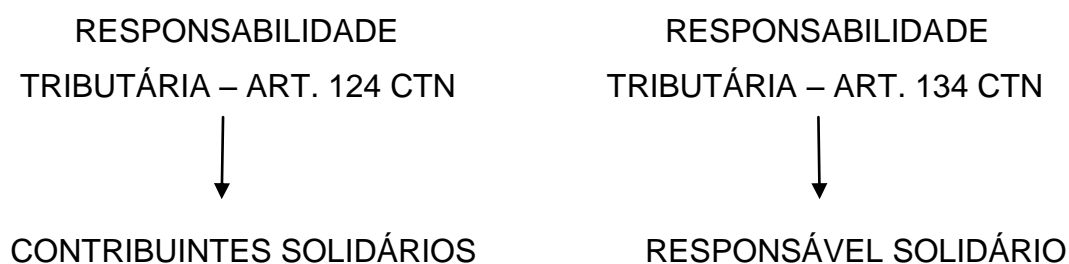
No caso em que tomamos como exemplo para estudo de caso da atuação do Fisco na aplicação da responsabilidade solidária por interesse comum, vimos que não foi respeitado o princípio da tipicidade e, por conseqüência, o da Segurança Jurídica. O fundamento legal do lançamento foi o art. 124, I, do CTN, mas não há como aplicá-lo de forma estancada dos outros dispositivos legais que tratam da matéria.

Podemos resumir o tratamento da solidariedade em matéria tributária da seguinte forma: o artigo 124 do CTN trata da solidariedade como forma de responsabilidade quando existem diversos contribuintes que tenham interesse comum na constituição do fato gerador, ou seja, são várias pessoas que podem revestirem-se na condição de contribuinte e por isso todos serão responsáveis solidários naquela obrigação figurando em consórcio o pólo passivo. As regras gerais aqui são para o legislador.



Ou ainda, o responsável tributário taxativamente descrito e exaurido o trabalho legislativo quanto aos responsáveis solidários descritos no artigo 134 do CTN, com mais determinações e restrições quanto ao cabimento e atuação do responsável solidário. Aqui as regras já estão bem definidas e não há mais um direcionamento ao legislador. As hipóteses de cabimento são taxativas.

Podemos diferenciar e classificar a responsabilidade solidária em matéria tributária assim:



Esta classificação, assim como todas as outras dedicadas ao assunto, tenta dar mais coerência ao sistema adotado pelo Código Tributário Nacional, com a finalidade didática e para esclarecer e auxiliar na aplicação do instituto da solidariedade, principalmente por se tratar de tributação, ambiente em que a segurança jurídica das relações tem papel fundamental para a própria existência.

## CONCLUSÃO

O estudo sobre a aplicação da responsabilidade solidária por interesse comum abrange uma perspectiva global sobre os institutos da responsabilidade e da solidariedade tributária, compreendidos os requisitos estabelecidos pelo CTN em conjunto, ou seja, devem ser verificados as normas contidas nos artigos 121, 124, 128 e 134 do CTN, entre outros.

Foram estabelecidas várias premissas para o estudo proposto. Primeiro foi analisado o sujeito passivo da obrigação tributária, que pode ser tanto o contribuinte quanto o responsável. O contribuinte é conhecido como sujeito passivo direto e o responsável como sujeito passivo indireto.

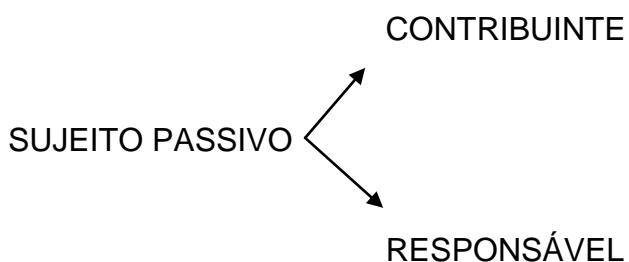
O CTN dá prioridade ao sujeito passivo contribuinte, que é aquele que pratica o fato gerador, que tem a relação direta com o fato gerador.

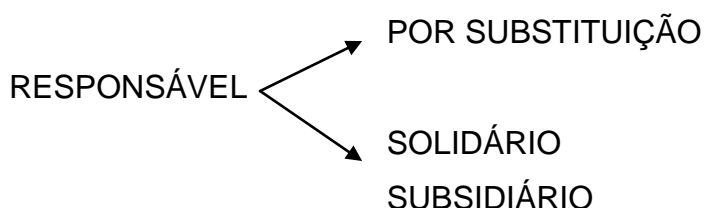
O responsável, única exceção possível para que aquele que pratica o fato gerador não seja obrigado exclusivamente ao cumprimento da obrigação tributária, deve ser expressamente previsto em lei para ser legítimo.

Além disso, o responsável não pode ser qualquer pessoa, deve ter pelo menos alguma ligação com o fato gerador. Obviamente não será a relação direta, pois esta condição é do contribuinte. Mas nem a lei pode exigir de uma pessoa totalmente estranha à ocorrência do fato gerador o cumprimento da obrigação como sujeito passivo indireto.

Existem algumas formas de responsabilidade tributária e várias classificações para o responsável tributário. No entanto, ara este trabalho adotamos a classificação que não se restringe à classificação do CTN, mas sim uma classificação que dispõe de forma abrangente sobre os artigos do Código Tributário Nacional que classifica a responsabilidade tributária.

Na tentativa de resumir o assunto, vamos fazer um esquema sucinto abaixo:





O objeto de estudo deste trabalho, no entanto, restringiu-se ao instituto da responsabilidade solidária por interesse comum, prevista no artigo 124, I do CTN à luz do Princípio da Segurança Jurídica.

Em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica, que é a própria essência do Estado Democrático de Direito, está estampado em dois princípios que decorrem da segurança jurídica: o da legalidade e da tipicidade.

O contribuinte, aqui encarado como sujeito passivo de forma geral, tem o direito garantido constitucionalmente de saber que um ato praticado gera uma consequência, ou seja, o cidadão deve saber quais as situações geram a obrigação tributária para si. Não pode o contribuinte ser surpreendido com uma exigência fiscal da qual jamais soube que poderia ser cobrado.

Na aplicação do instituto da solidariedade por interesse comum, devem ser respeitados os critérios jurídicos estabelecidos pelo legislador do CTN quando tratou da matéria, assim como saber diferenciar o tratamento dado à solidariedade dentro do CTN.

O artigo 124 do código tributário traz a figura do que chamamos de contribuinte solidário, imprimindo regras gerais dirigidas ao legislador sobre a aplicação da solidariedade por interesse comum, sendo que os incisos do citado artigo são complementares.

No artigo 125 do CTN estão previstas as consequências, os efeitos jurídicos da solidariedade na responsabilidade tributária, servindo tanto para o artigo 124, quanto para o artigo 134, eis que servem para diferenciar a solidariedade do direito civil, da solidariedade do direito tributário, ressaltando que esta diferenciação não foi foco deste trabalho e por isso abordada de forma superficial, tendo interesse em saber que ela existe apenas.

Por fim, no estudo de caso, verificamos que na aplicação da solidariedade por interesse comum o Fisco atuou com arbitrariedade, elegendo terceiro como responsável sem os requisitos estabelecidos numa interpretação sistemática do CTN.

Houve ofensa ao Princípio da Segurança Jurídica, por ter sido frontalmente o princípio da tipicidade, eis que não havia nenhuma previsão legal e nenhum interesse jurídico para que a Administração Fazendária aplicasse o artigo 124 do CTN para injetar no pólo passivo da obrigação tributário um sujeito alheio à ocorrência do fato gerador.

Ainda que este terceiro se beneficiasse ilicitamente daquele fato, não seria o caso do Fisco manipular a lei para penalizar por meio de tributo alguma ilicitude de um indivíduo. Os elementos que constituem o fato gerador obedecem o princípio da tipicidade fechada e assim é que deve ser para que a paz social e a estabilidade da relação jurídica tributária sejam preservadas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, Souto Maior. *Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*. RDT n. 63. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O Princípio da Segurança Jurídica*. Revista de Direito Tributário, v. 61, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário – Fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário – Fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência*. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4 ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. V. 1.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos Fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4 ed. V. 2. São Paulo: Saraiva, 2006.

PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SILVA NETO, José Francisco da. *Apostamentos de Direito Tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SORMANI, Alexandre. *Inovações da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade: uma visão crítica da lei n. 9868/99 sob o viés do princípio da segurança jurídica*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.