

Em Busca de um Interesse Comum: Considerações acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, Inc. I, do CTN

In the Search of a Common Interest: Considerations regarding the Limits to Solidary Tax Liability of Article 124, I, of the Brazilian Tax Code

Caio Augusto Takano

Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Coordenador da Especialização em *Compliance* e Gestão Tributária da Faculdade Brasileira de Tributação – FBT. Professor da Faculdade Escola Paulista de Direito – EPD. Professor Convidado de cursos de Pós-graduação. Advogado em São Paulo. *E-mail*: takano@tpa.adv.br.

Recebido em: 28-02-2019

Aprovado em: 09-04-2019

Resumo

No presente artigo, busca-se identificar limites à solidariedade tributária. Questiona-se, essencialmente, qual seria o significado da expressão “interesse comum” do art. 124, inc. I, do CTN, que, uma vez constatado, poderá dar azo à solidariedade entre sujeitos passivos na obrigação tributária. Pretende-se demonstrar que o conceito jurídico de interesse comum, não obstante as críticas a ele dispensadas no Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018 e suas alegadas imperfeições, permanece como aquele que guarda maior aderência com o sistema tributário brasileiro, pois, sobre promover maior segurança jurídica pela objetividade em sua delimitação, tem sido reiteradamente reafirmado pelo Superior Tribunal de Justiça. O artigo parte de uma abordagem eminentemente dogmática, buscando-se, a partir de textos doutrinários, elementos que permitam a melhor compreensão da exata dimensão normativa dos enunciados prescritivos que disciplinam a solidariedade tributária.

Palavras-chave: solidariedade, interesse comum, responsabilidade tributária, responsabilidade solidária, limites.

Abstract

In this paper the author envisages the identification of limits to solidarity in tax matter. An essential question would be which is the meaning of the term “common interest” set forth in article 124, I, of the Brazilian Tax Code, that once verified could give rise to solidary tax liability between taxpayers. The

author also argues that the legal concept of “common interests” remains the one that best fits to Brazilian tax system despite the criticisms of legal authorities in Normative Report COSIT n. 04/2018 and its alleged imperfections. Besides legal certainty, the legal concept of “common interest” had been repeatedly reaffirmed by Brazilian Superior Court of Justice. The paper has a dogmatic approach and pursues elements in legal doctrine which could allow for a better understanding of the normative scope of the legal norms that set forth solidary tax liability.

Keywords: solidarity, common interest, tax liability, solidary tax liability, limits.

Introdução: por que buscar um interesse comum?

Difícilmente se encontrará quem questione o direito do Fisco de receber os tributos que lhe são devidos. Poucos se insurgirão sobre a necessidade de que as autoridades administrativas possuam meios eficazes para garantir a solvência do crédito tributário. Afinal, como ensina Klaus Tipke, somente haverá isonomia no sistema tributário se houver igualdade na execução das leis¹, i.e., se elas puderem ser aplicadas em relação a todos, indistintamente.

Daí a ideia de responsabilidade em matéria tributária. Cogita-se na hipótese em que o contribuinte, tendo incorrido no fato jurídico tributário, deixa de recolher o tributo devido aos cofres públicos. A lei, então, chama um terceiro, que embora não tenha realizado aquele fato, possua com ele um vínculo indireto. Esse terceiro a legislação tributária denomina de responsável.

A extensão de sua responsabilidade, no entanto, poderá variar substancialmente. A depender do tratamento conferido a cada situação no Código Tributário Nacional, onde a matéria encontra-se rigidamente disciplinada², pode se referir apenas ao tributo ou ao crédito tributário (incluindo-se, igualmente, eventual multa pecuniária), ou, ainda, pode ser subsidiária, exclusiva ou solidária. Consta-se, assim, a existência de diversos critérios para a graduação da responsabilidade do sujeito passivo (devedor) da obrigação tributária³.

É forçoso reconhecer, ao analisar os dispositivos que regulam a matéria na lei nacional, uma lógica ao se atribuir uma responsabilidade tanto maior quanto mais grave for o ato praticado ou dever descumprido pelo responsável tributário. Exemplar é a graduação do responsável por ato ilícito no CTN: se a culpa do responsável é leve, como a simples negligência na administração, ele apenas responderá pelo recolhimento do tributo e das multas moratórias, conforme dispôs o

¹ Cf. TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 362-364.

² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 574.

³ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 729.

art. 134 do CTN⁴; de outro lado, caso o débito tributário decorra da prática de atos ilícitos praticados pelo responsável, de forma contrária aos interesses da sociedade, sua responsabilidade é pessoal e exclusiva quanto aos tributos e as multas decorrentes de seus atos, nos termos dos arts. 135⁵ e 137⁶ do CTN⁷.

O tema da sujeição passiva em matéria tributária, com especial foco nas hipóteses de responsabilidade, há muito tem sido objeto de estudos pela comunidade jurídica⁸. No entanto, pouco se tem perquirido sobre os precisos limites em relação às situações que ensejam a solidariedade nas obrigações tributárias, hipótese mais gravosa de graduação da responsabilidade e de maior garantia do crédito tributário. Tal como seu homônimo no Direito Privado, a solidariedade tem como finalidade assegurar a solvência do crédito, ao reforçar o vínculo existente entre credor (no caso, o Fisco) e os devedores (no caso, os sujeitos passivos da relação tributária)⁹.

Diante desse cenário, somado aos inerentes desafios do tema, impostos pelo próprio ordenamento jurídico, que conta com apenas dois dispositivos no Código Tributário Nacional para gizar os contornos típicos da solidariedade tributária, abriu-se caminho para que os Fiscos construíssem propostas interpretativas ao

⁴ “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: [...]”

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; [...]

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

⁵ “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.”

⁶ “Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

[...]

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.”

⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 763.

⁸ Sobre o tema, por todos, cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. Para uma abordagem mais recente e abrangente das hipóteses de sujeição passiva, cf. FURNARO, Hugo. *Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2013.

⁹ Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. São Paulo: Atlas, 2013. v. 2, p. 109.

art. 124, inc. I, do CTN¹⁰, valendo-se da vagueza da expressão “interesse comum” para ampliar o escopo de aplicação da solidariedade em matéria tributária, aumentando-se as garantias do crédito tributário.

Tais propostas exegéticas, no entanto, não resistem ao argumento de que aceitar tal abertura tornaria meramente inócuas ou sugestivas diversas outras hipóteses de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional. Equivaleria assumir que o legislador nacional disciplinou minudentemente as regras de responsabilidade tributária para nada prescrever, podendo o legislador ordinário livremente escolher se a extensão da responsabilidade do sujeito passivo será apenas pelos tributos devidos ou pelo crédito tributário em sua integralidade, bem como se a responsabilidade será subsidiária, exclusiva ou solidária.

Assim, o presente artigo tem como objetivo perquirir o significado jurídico para a expressão “interesse comum”, que auxilie na delimitação de um campo próprio para a aplicação da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN, baseado em critérios objetivos e que não seja colidente com outras normas de responsabilidade tributária previstas naquele código.

O primeiro desafio que se apresenta, neste mister, é o de conhecer o instituto da solidariedade no Direito Tributário. Eis porque, na seção 1, buscar-se-á identificar os seus traços típicos. Diante do conciso tratamento recebido na legislação tributária, o estudo de seu instituto homônimo no Direito Civil oferece interessante ferramenta para a compreensão da solidariedade tributária em sua exata dimensão. Daí se constatará sua natureza de garantia do crédito tributário, seu fundamento em uma relação jurídica subjetiva e sua caracterização pela necessária existência de uma coincidência de interesses entre devedores, no caso da solidariedade passiva.

Se é verdadeiro que a solidariedade diz respeito a um conceito jurídico-positivo, cabendo ao direito posto definir seus precisos contornos, não há como deixar de notar que, sob o aspecto normativo, o legislador nacional tratou da solidariedade apenas em dois dispositivos: no art. 125, descreveu os seus efeitos na relação jurídica tributária¹¹; enquanto que, no art. 124, discriminou as hipóteses em que poderá haver a reunião, no polo passivo da obrigação tributária, de mais de uma pessoa solidariamente obrigada à exigência fiscal: as pessoas que tenham

¹⁰ “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; [...]”

¹¹ “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.”

interesse comum na situação que configura o fato jurídico tributário (inciso I); as pessoas que foram expressamente designadas por lei (inciso II)¹².

Não escapou de críticas a redação do art. 124 do Código Tributário Nacional, que, em seu inciso I, valeu-se de conceitos amplos e vagos, como “interesse comum”, e, em seu inciso II, foi demasiado abrangente, conferindo aparente liberdade à lei para eleger solidários. Buscando contribuir com o estudo da hipótese veiculada no inc. I do art. 124, perquirir-se-á o alcance da expressão “interesse comum” na seção II. Neste trabalho, o autor sugere que, na hipótese do art. 124, inc. I, do CTN, busca-se aquele que está unido ao contribuinte na realização do fato jurídico tributário, i.e., que o pratica conjuntamente, com unidade de desígnios, e de quem é passível inferir a existência de uma consciência de grupo com os demais sujeitos passivos da obrigação tributária.

Não se ignora, aqui, o papel fundamental exercido pelo intérprete/aplicador do direito, na construção da norma jurídica, que até então, só existia como fragmentos de textos normativos a serem concretizados¹³. Eis porque a seção III se dedicará ao exame da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cômicos de que tal investigação fornecerá importantes subsídios para a compreensão do comando prescritivo do art. 124, inc. I, do CTN.

Publicado em 10 de dezembro de 2018, o Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018 nos oferece uma excelente oportunidade para, a um só tempo, revisitar o tema dos limites normativos da solidariedade em matéria tributária e, ainda, dialogar com uma proposta hermenêutica do art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional apresentada por uma Administração Tributária. Assim, na seção IV, buscar-se-á estabelecer um diálogo com as premissas e conclusões da Receita Federal do Brasil no referido ato normativo com aquelas sustentadas no presente estudo.

Finalmente, serão apresentadas as conclusões deste estudo, no qual se pretende demonstrar que o conceito jurídico de interesse comum, não obstante as duras críticas a ele dispensadas no Parecer Normativo e suas alegadas imperfeições, permanece como aquele que guarda maior aderência com o sistema tributário brasileiro, pois, sobre promover maior segurança jurídica pela objetividade em sua delimitação, tem sido reiteradamente reafirmado pelo Superior Tribunal de Justiça. Se doutrina e jurisprudência estão alinhados quanto ao conceito de interesse comum, basta, para uniformizar a interpretação e aplicação do art. 124,

¹² “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.”

¹³ Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006, p. 138.

inc. I, do CTN, que as autoridades fiscais se abstenham de desafiar a decisão do intérprete autêntico da norma.

1. A solidariedade nas obrigações tributárias

É estreme de dúvidas os efeitos normativos da solidariedade na relação jurídica tributária: seu efeito mais característico é a concorrência de devedores, sendo que cada um deles está obrigado à integralidade da dívida, sem benefício de ordem, aproveitando-se os demais do pagamento porventura efetuado por um dos obrigados. Além disso, nos termos do art. 125 do CTN, a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada de forma pessoal, bem como a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Daí que, se *há clareza* no texto positivo quanto aos efeitos da solidariedade, o mesmo não se pode dizer, contudo, sobre a sua natureza jurídica: para além de especificar seus efeitos, limitou-se o legislador nacional a dispor, no art. 124 do CTN, as hipóteses em que ocorre a solidariedade passiva em matéria tributária.

Embora a conceituação de institutos jurídicos não seja um dever do legislador, a ausência de um tratamento legal mais minucioso acerca da natureza jurídica da solidariedade em matéria tributária tem dado azo a propostas interpretativas que consideram a solidariedade como hipótese autônoma de atribuição de responsabilidade tributária¹⁴, e não apenas um predicado da obrigação tributária que representa a graduação da responsabilidade daqueles sujeitos (devedores) que já constam no polo passivo da relação jurídica¹⁵.

A ideia de que a solidariedade configura espécie de responsabilidade tributária, em que pese ser sustentada por abalizada doutrina, não resiste à constatação de que, seja no Direito Privado ou no Direito Tributário, a solidariedade funda-se em uma relação jurídica subjetiva, entre os sujeitos de uma relação obrigacional¹⁶. Se a solidariedade passiva ocorre quando em uma mesma obrigação concorre mais de um devedor à integralidade da dívida¹⁷, *in solidum*¹⁸, então, logicamente, ela não pode ser, por si, o fundamento de inclusão de terceiros no liame obrigacional, pois seu pressuposto reside justamente na existência de uma plura-

¹⁴ Por todos, cf. NEDER, Marcos Vinicius. Responsabilidade solidária e lançamento fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15, p. 271-291.

¹⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 729.

¹⁶ No Direito Privado, por todos, cf. AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Curso de direito civil: teoria geral das obrigações*. 9. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 74. No âmbito do Direito Tributário, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 573.

¹⁷ Cf. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 64.

¹⁸ Cf. AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Curso de direito civil: teoria geral das obrigações*. 9. ed. São Paulo: RT, 2001, p. 97.

lidade de pessoas que possam ocupar, simultaneamente, o polo passivo e concorrer à prestação obrigacional.

Imperioso notar que o art. 124 do CTN refere-se, de forma singela, a “pessoas” que são “solidariamente obrigadas” em matéria tributária. Não obstante o silêncio do legislador nacional, tais “pessoas” necessariamente deverão ter condições para figurar no polo passivo da obrigação tributária, que, nos termos do art. 121 do CTN¹⁹, apenas poderão ser contribuintes e/ou responsáveis²⁰.

A solidariedade tem finalidade de reunir os sujeitos passivos (obrigados) para conferir maiores garantias ao crédito tributário – trata-se, como aponta Sílvio de Salvo Venosa, de mera técnica legal para reforçar o vínculo obrigacional e facilitar o cumprimento da prestação²¹ –, sem, entretanto, poder responsabilizar terceiros de forma autônoma. A solidariedade não constitui uma hipótese autônoma de atribuição de responsabilidade ou de inserção de terceiros no polo passivo da relação jurídica tributária, mas antes – nas palavras de Misabel Derzi – uma “forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”²².

O raciocínio oposto implicaria assumir que, na hipótese do art. 124, inc. II, do CTN, a lei poderia atribuir solidariedade por débitos tributários a terceiros, que sequer figuram como responsáveis tributários ou contribuintes nos termos dos arts. 121 e 128 do CTN²³, bastando que a lei assim “expressamente designe”. Seria admitir que a lei ordinária dos entes tributantes pudesse ignorar a rígida disciplina na configuração da responsabilidade existente no Código Tributário Nacional, que, neste tema, atua como lei complementar.

Não é este o espaço para considerações sobre os limites normativos à solidariedade tributária prevista no inc. II do art. 124 do Código Tributário Nacional.

¹⁹ “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.”

²⁰ Nesse ponto, vale destacar o entendimento de Hugo de Brito Machado, no sentido de que, em virtude de seu regime jurídico radicalmente distinto, somente poderá haver solidariedade ou entre contribuintes, ou entre responsáveis. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *A solidariedade na relação tributária e a liberdade do legislador* no art. 124, II, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 195. São Paulo: Dialética, 2011, p. 63.

²¹ Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. São Paulo: Atlas, 2013. v. 2, p. 105.

²² Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 729.

²³ “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.”

Entretanto, é forçoso reconhecer que o enunciado “expressamente designadas por lei” deve ser interpretado dentro do contexto do Código Tributário Nacional, que limita, em seu art. 128, a possibilidade de se atribuir a responsabilidade tributária a uma pessoa que esteja vinculada ao fato jurídico tributário²⁴, pois, nas precisas lições de José Eduardo Soares de Melo, guardaria “íntima conexão” com ele²⁵.

Vê-se, daí, que mesmo na hipótese em que a solidariedade for estabelecida por lei, é necessário que a própria condição de devedor, seja ela como contribuinte ou como responsável tributário, esteja definida na lei ordinária do ente federativo e, ademais disso, guarde plena aderência às balizas do Código Tributário Nacional²⁶. Isso porque, consoante pontifica Paulo de Barros Carvalho, “ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado de um fato, definido como tributário pela lei competente” ou, reversamente, tenha descumprido um dever jurídico a que cabia observar e, como consequência direta desse ilícito, cooperou para a ocorrência do fato jurídico tributário²⁷.

Em um dos poucos precedentes judiciais sobre o tema no âmbito do Supremo Tribunal Federal, este foi o caminho trilhado pelos Ministros daquela corte, evitando-se que a solidariedade implicasse a responsabilização de terceiros sem relação comprovada com o fato jurídico tributário. No voto da Relatora, Ministra Ellen Gracie, destaca-se o seu posicionamento no sentido da impossibilidade de que o legislador ordinário, sob o pretexto de indicar as hipóteses de solidariedade tributária, pudesse livremente criar novas hipóteses de responsabilidade em matéria tributária, sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN ou desconsiderando as demais normas gerais de responsabilidade veiculadas no Código Tributário²⁸.

Tem consistência, pois, o raciocínio de Luís Eduardo Schoueri, no sentido de que, existindo no Código Tributário Nacional uma rígida disciplina na configuração da responsabilidade, bem como um regramento específico para determinadas situações em que se permite que um terceiro que não tenha realizado o fato gerador possa ingressar no polo passivo da obrigação tributária, veiculados por intermédio de norma geral de direito tributário, inserida em lei complementar (com fundamento no art. 146, inc. III, da Constituição Federal²⁹), a lei ordinária

²⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 573.

²⁵ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – solidariedade tributária do sócio e do administrador – nova sistemática: In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. v. 14, p. 200.

²⁶ Cf. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 183.

²⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 310.

²⁸ CF. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03.11.2010, *DJe* 09.02.2011. Repercussão Geral.

²⁹ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]”

que buscar disciplinar a solidariedade tributária deverá, antes, dobrar-se aos parâmetros definidos pelo Código Tributário Nacional³⁰. Insista-se nesta ideia: não é ilimitada a liberdade conferida pelo art. 124, inc. II, do CTN ao legislador para designar pessoas como solidariamente obrigadas³¹.

A este tema retornaremos mais tarde. Contudo, é relevante enfatizar que, a nosso ver, o inc. II do art. 124 do CTN figura-se hipótese de solidariedade que visa aos responsáveis tributários, cabendo à lei indicá-los, em estrita consonância com os parâmetros definidos pelo Código Tributário Nacional.

Seja como for, uma vez constatada a natureza da solidariedade tributária como técnica de graduação da responsabilidade tributária, que tem por objetivo fortalecer as garantias do crédito tributário, revela-se inadequada a interpretação segundo a qual se atribui às hipóteses do art. 124 do CTN a capacidade de conferir, de forma autônoma, responsabilidade tributária a terceiros. Somente haverá solidariedade entre pessoas que ocupam o polo passivo da obrigação tributária, que já configuram, nos termos do art. 121 do CTN, contribuinte ou responsável. *É importante frisar essa ideia: a solidariedade não cria responsabilidade, apenas indica a relação entre aqueles que possuem responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária, isto é, se haverá uma ordem de preferência entre eles (responsabilidade subsidiária) ou não (obrigação solidária).*

Feitas essas considerações propedêuticas sobre a solidariedade nas obrigações tributárias, passa-se ao exame do objeto principal deste estudo: o conceito de “interesse comum” do inc. I do art. 124 do CTN, que não raro também tem sido inadvertidamente utilizado pelas autoridades fiscais como fundamento suficiente para a responsabilização de terceiros pela obrigação tributária.

2. O interesse comum como pressuposto da solidariedade do art. 124, inc. I, do CTN

O art. 124, inc. I, do CTN faz referência a “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Não há, contudo, uma definição na legislação tributária no que consiste o “interesse comum”, expressão que, de resto, é vaga e ambígua, razão pela qual Paulo de Barros Carvalho assevera que ela não constitui “roteiro seguro para a identificação do nexos que se estabelece entre os devedores da prestação tributária”³².

Com efeito, o signo “interesse”, como ocorre em relação aos demais signos linguísticos, é polissêmico. Como se manifesta Humberto Ávila, “há muitas difi-

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

³⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 574.

³¹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. A solidariedade na relação tributária e a liberdade do legislador no art. 124, II, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 195. São Paulo: Dialética, 2011, p. 58.

³² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 681-682.

culdades para a determinação do significado de *interesse*: ele representa, antes de tudo, um fenômeno psíquico, cuja descrição deve ser necessariamente feita com referência ao ordenamento jurídico”³³. De outro lado, igualmente o predicativo “comum” não oferece balizas seguras para uma delimitação conceitual daquele signo.

Isso não significa, entretanto, que a expressão “interesse comum” possa ou deva ser interpretada de forma ampla, o que esvaziaria, de antemão, quaisquer limites normativos à atuação dos entes tributantes na eleição das situações que ensejam a solidariedade na obrigação tributária. Eis porque é necessário identificar o seu conceito jurídico.

Merece nota que a noção de interesse comum como fundamento das obrigações solidárias não é nova ou exclusiva do Direito Tributário. No âmbito do Direito Privado, Orlando Gomes ensina que “a *obrigação solidária* caracteriza-se pela coincidência de interesses, para satisfação dos quais se correlacionam os vínculos constituídos”, apontando que, nesse tipo de obrigação, credores (no caso da solidariedade ativa³⁴) ou devedores (no caso da solidariedade passiva) “estão unidos para conseguir o mesmo fim”, numa ideia de “fim comum”³⁵.

Por sua vez, tal “fim comum” não diz respeito a uma finalidade subjetiva da parte (i.e., sua intenção ao celebrar um determinado negócio jurídico), mas à unicidade ou identidade do objeto ou da prestação³⁶. Refere-se, portanto, ao fato de que há devedores comuns no polo passivo da obrigação (pluralidade de sujeitos), com a finalidade comum de realizar integralmente a prestação obrigacional (unidade de prestação) para extinguir o vínculo dos devedores com o credor³⁷. Inclusive, é em razão da ideia de “fim comum” na prestação obrigacional (i.e., de cumpri-la) que se justifica o direito de regresso do devedor que liquidar a obrigação, em relação aos demais devedores na solidariedade passiva³⁸.

Assim, mesmo no âmbito do Direito Privado, que, ao contrário do Direito Tributário, adota um modelo de “concreção” (i.e., valendo-se por vezes de conceitos fluídos que informarão as obrigações apenas no momento de sua aplicação³⁹),

³³ Cf. ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista Trimestral de Direito Público* n. 24. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 176.

³⁴ Essa categoria de solidariedade que não se encontra presente no Direito Tributário. Em razão da rígida discriminação de competências tributárias, sempre haverá um único credor, de modo que não existe a figura da solidariedade ativa.

³⁵ Cf. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 64.

³⁶ Cf. DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 2, p. 156.

³⁷ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. Volume II – Teoria geral das obrigações*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 82.

³⁸ Cf. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 70.

³⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 78.

a referência a “interesses coincidentes” e “fim comum” tem sido feita sob uma aceção técnica, com referência à estrutura do liame obrigacional.

Estamos convencidos de que, também sob a ótica do direito tributário, a expressão “interesse comum” deve ser interpretada de forma técnica e objetiva, não se referindo a um interesse meramente de fato, subjetivo ou econômico, e, sim, a um interesse jurídico⁴⁰.

Em aprofundado estudo sobre o tema, Marcos Vinicius Neder, com base nas lições de Alf Ross e após constatar as múltiplas aceções do signo “interesse”, propõe a distinção entre interesses comuns, coincidentes e contrapostos. Seriam contrapostos aqueles que se referem à necessidade dos indivíduos; coincidentes aqueles que visam atender a uma necessidade específica, sem que haja uma efetiva união entre as partes; e comuns aqueles em que “as pessoas interessadas são vinculadas por circunstâncias externas formadoras de solidariedade (consciência de grupo) que as une”⁴¹.

Referida proposta tem o mérito de propor uma delimitação ao sentido jurídico da expressão “interesse comum”, conferindo-lhe um significado próprio, cujo traço característico residiria na formação de uma “consciência de grupo”, dentro de uma noção de unidade, tal como é no âmbito do Direito Privado. Fica claro, nesta linha de raciocínio, que numa mesma situação fática pode haver diversos “interesses” entre os sujeitos envolvidos. O exemplo do contrato de compra e venda de um automóvel, pertencente a duas pessoas casadas no regime de comunhão total de bens, parece-nos bastante ilustrativo para demonstrar as diferentes categorias de “interesse”. Conquanto tanto o comprador quanto os vendedores tenham interesse na concretização do negócio jurídico (interesses coincidentes), ambos possuem necessidades opostas, e, portanto, “interesses contrapostos na execução do contrato” (o comprador deve entregar uma quantia em dinheiro aos vendedores, que, por sua vez, devem entregar o automóvel nas condições estipuladas). Há uma consciência de grupo em relação aos vendedores, que configuram no mesmo polo da obrigação, e, ainda, por força da legislação civil, são colocados como legítimos coproprietários do veículo. Eis porque, neste exemplo, apenas entre os vendedores é que há “interesse comum” no negócio jurídico em questão.

O mesmo raciocínio aplica-se em relação à obrigação tributária. Numa operação mercantil, sujeita à incidência do ICMS, comprador e devedor possuem juridicamente interesses contrapostos na execução do contrato, porém interesses coincidentes na realização do negócio jurídico. Ou seja, embora ambos atuarão

⁴⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 174.

⁴¹ Cf. NEDER, Marcos Vinicius. Responsabilidade solidária e lançamento fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15, p. 285-288.

ao máximo possível para que haja a efetiva concretização do negócio jurídico, não surge uma consciência de grupo entre as partes, que buscam maximizar seus próprios interesses econômicos nessa relação jurídica, cada um buscando o próprio fortalecimento ou vantagens na relação jurídica. Eis porque não há solidariedade nas posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário⁴².

De outro lado, haverá “interesse comum” entre as pessoas que estiverem no mesmo polo que constitui o fato jurídico tributário⁴³, i.e., quando “mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”⁴⁴. Tem-se, assim, que a hipótese legal do art. 124, inc. I, do CTN pressupõe que todos os sujeitos passivos da obrigação tributária tenham concorrido para a realização do fato jurídico tributário. Dito de outro modo: exige-se o concurso de contribuintes na realização daquele fato.

Portanto, o “interesse comum” a que se refere o inc. I do art. 124 do CTN diz respeito àquele existente na “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Busca-se aquele que está unido ao contribuinte para realizar o fato jurídico tributário, que o pratica conjuntamente, e de quem é passível inferir a existência de uma consciência de grupo com os demais sujeitos passivos da obrigação tributária.

É forçoso reconhecer, pois, que o referido dispositivo se refere à solidariedade entre contribuintes, que realizam de forma conjunta o fato jurídico tributário e com ele guardam relação pessoal e direta. O art. 124, inc. I, do CTN aplicar-se-á, portanto, apenas em relação a situações em que há uma pluralidade de contribuintes no polo passivo da relação jurídica tributária.

O exemplo clássico de solidariedade em matéria tributária, com fundamento no “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” é aquele citado por Rubens Gomes de Sousa: no caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), em que o Município poderá cobrar o IPTU de qualquer um dos proprietários, à sua escolha, cabendo o direito de regresso àquele que pagou o imposto total em relação aos outros condôminos⁴⁵. Outros exemplos possíveis, nesta linha, seriam as situações em que há coproprietários de um automóvel, em relação ao IPVA; proprietário e possuidor de um determinado imóvel, em relação ao IPTU; coproprietários (vendedores) de uma determinada mercadoria, em relação ao ICMS etc. Comum a todos eles é o fato de que a solidariedade reunirá, no polo passivo da obrigação tributária, pessoas que realizaram o fato jurídico tributário e, portanto, são contribuintes.

⁴² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 573.

⁴³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 573.

⁴⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 259.

⁴⁵ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92-93.

Importante que se destaque que o eventual aproveitamento de vantagens ou benefícios econômicos decorrentes do eventual não pagamento do tributo, nascido com a ocorrência do fato jurídico tributário, não é o suficiente para se afirmar existir solidariedade entre duas pessoas. Consoante pontifica Luís Eduardo Schoueri, o ganho financeiro ou a convivência com a inadimplência tributária, ainda que refletida no preço da operação, entre partes de uma relação contratual, não sugerem “interesse comum” no fato jurídico tributário⁴⁶. Apontam, antes, um “interesse comum” na situação econômica decorrente da sonegação, i.e., vero interesse econômico.

Daí parecer não assistir razão à Maria Rita Ferragut, quando sustenta não ser requisito da solidariedade do art. 124, inc. I, do CTN, que os sujeitos se encontrem no mesmo polo da relação jurídica de direito privado (que constitui o fato jurídico tributário), citando haver responsabilidade, por exemplo, entre alienante do imóvel e seu adquirente, em relação ao ITBI⁴⁷. Não há interesse comum entre comprador e vendedor, mesmo de um imóvel. A solidariedade tributária somente seria possível com fundamento no inc. II do art. 124 do CTN, exigindo-se que lei expressamente designe o comprador como responsável tributário e, ainda, como solidário.

Poder-se-ia cogitar, ainda, na solidariedade entre duas pessoas que, não tendo realizado o fato jurídico tributário, apresenta forte relação com o contribuinte. É o caso da responsabilidade nos casos de cisão com extinção (que não se encontra regulamentada no CTN, em seu art. 132), em que quem praticou o fato jurídico foi a pessoa jurídica cindida, e se cogita na possibilidade de as pessoas jurídicas que exsurgem a partir da referida cisão serem chamadas para compor o polo passivo da obrigação tributária.

Nesses casos, embora seja inequívoco que as sociedades novas absorvem parcelas do patrimônio da companhia cindida, não há interesse comum, nos termos do art. 124, inc. I, do CTN, pois elas, enquanto novas pessoas jurídicas, não realizaram o fato jurídico tributário, tampouco configuram contribuintes. Evidentemente, podem ser responsáveis tributários, nos termos do art. 128 do CTN, por possuírem relação indireta com o fato gerador, razão pela qual eventual responsabilidade solidária apenas poderia se dar com base no art. 124, inc. II, do CTN, i.e., exigindo-se lei ordinária com previsão específica para esses casos, como previsto, por exemplo, no Decreto-lei n. 1.958/1977, em relação ao Imposto sobre a Renda⁴⁸.

⁴⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 573-574.

⁴⁷ Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária: e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 69.

⁴⁸ “Art. 5º Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas: (Vide

[...]

§ 1º Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

Em síntese, o art. 124 do CTN desdobra-se em duas hipóteses, tendo em vista que o art. 121, ao tratar de sujeição passiva, contempla uma distinção entre contribuintes (inc. I) e responsáveis (inc. II): a regra para a solidariedade entre contribuintes é aquela do inc. I do art. 124, alcançando todos aqueles que possuem “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, em decorrência da prática conjunta do fato jurídico tributário; a regra aplicável a responsáveis tributários é aquela do inc. II do art. 124, pela qual se lhes impõe a solidariedade, seja com contribuintes ou com outros responsáveis tributários, nos termos que a lei dispuser (e, evidentemente, desde que compatível com os parâmetros definidos pelo Código Tributário Nacional).

Importa enfatizar, aqui, que a afirmação de que somente existe “interesse comum” no caso de as pessoas ocuparem o mesmo polo da obrigação tributária (i.e., contribuintes) não significa a impossibilidade de que uma pessoa que não figure formalmente como contribuinte não possa vir a ser chamada para compor, em solidariedade, o polo passivo da obrigação tributária. No entanto, esta hipótese, embora possível, limita-se às situações em que restar demonstrada pelas autoridades tributárias a simulação de sua existência, permitindo-se que conclua ser aquele terceiro, em verdade, parte integrante da sociedade (contribuinte) que realizou o fato jurídico tributário. Nesse cenário, é lícito afirmar que ele também praticou o fato jurídico tributário e que, de fato, era contribuinte daquela obrigação tributária.

Ilustrativa é a situação em que determinada pessoa jurídica procede à segregação artificial de sua estrutura empresarial (i.e., com mesmos sócios; mesma marca comercial; mesma administração; corpo de funcionários comum; realização de transações, em maior parte, internas entre elas etc.), criando pessoas jurídicas de existência meramente formal com o intuito de simular operações e obter vantagens fiscais: neste cenário, em que pese formalmente configurarem personalidades jurídicas distintas, uma vez comprovada a simulação, todas as empresas do grupo econômico constituem, de fato, uma única pessoa jurídica, razão pela qual não seria um absurdo afirmar que todas as empresas formalmente segregadas, mas que compõem uma unidade de fato, realizaram o fato gerador.

O raciocínio é o de que, se o contribuinte inventou uma realidade inexistente (simulação), os efeitos jurídicos dessa realidade criada não podem ser protegidos, pois, como aponta com precisão Humberto Ávila, “o Direito não protege o que *não foi feito*”⁴⁹. Assim sendo, não há razão para se proteger a separação de

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

[...]

⁴⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. IRPJ e o contrato de permuta sob a perspectiva do planejamento tributário. *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 254.

personalidades jurídicas que foi feita de forma artificial e, conseqüentemente, um ato praticado por uma de suas partes foi praticado pelo todo: todas as pessoas jurídicas simuladas compõem uma única sociedade de fato, são um único contribuinte.

Se assim é, afirmar que somente possuem “interesse comum” as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário⁵⁰ não impõe óbices para que o Fisco, após minucioso esforço investigativo, demonstre a inocorrência do fato simulado e identifique, por meio de provas robustas, quem são os contribuintes que efetivamente praticaram o fato gerador que se pretendeu ocultar⁵¹.

3. Diálogo com o Superior Tribunal de Justiça: a construção do significado da expressão “interesse comum” na jurisprudência

Diante da vagueza da expressão “interesse comum”, coube ao Poder Judiciário, como intérprete autêntico do direito positivo, a construção do significado e definição da exata dimensão da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional. Nesse cenário, revela-se útil buscar na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça parâmetros para a compreensão do alcance do referido dispositivo.

Em verdade, em poucas situações aquele tribunal superior foi instado a se manifestar sobre o tema. No entanto, em todas elas, afirmou que o “interesse comum” se refere ao interesse existente entre partes de um mesmo polo da obrigação tributária, não se confundindo com um interesse meramente econômico⁵². Paradigmático tem sido o firme posicionamento da Corte ao reiteradamente afastar a desconsideração da personificação de sociedades distintas para responsabilizar pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico, apenas em razão de um suposto interesse comum (econômico) decorrente do não pagamento do tributo por uma delas, que potencialmente reverteria em vantagem econômica pela redução do custo tributário, da qual todas as empresas do grupo se beneficiariam.

Nesse sentido, tem sido pacífico no âmbito do Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que “o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN”⁵³, porquanto “tal fato, por si, não justifica a presen-

⁵⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 573.

⁵¹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 144.

⁵² Por todos, cf. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 21.073/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 18.10.2011, *DJe* 26.10.2011.

⁵³ Cf. Superior Tribunal de Justiça, EREsp 859.616/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 09.02.2011, *DJe* 18.02.2011; e EREsp n. 834.044/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 08.09.2010, *DJe* 29.09.2010.

ça do ‘interesse comum’⁵⁴. A regra é, pois, o respeito à personificação jurídica de cada sociedade⁵⁵. A exceção se revela quando há comprovação “de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial”⁵⁶, i.e., com a ocorrência de algumas das hipóteses do art. 50 do Código Civil⁵⁷, em que no próprio Direito Privado se reconhece a despersonalização das pessoas jurídicas que formalmente integrariam um grupo econômico.

Firme nessa premissa, o Superior Tribunal de Justiça entende, com acerto, que só restará configurada a solidariedade entre duas empresas “no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador”⁵⁸. Cogita-se, pois, no caso em que duas pessoas prestam o mesmo serviço (v.g.: duas ou mais empresas responsáveis por uma obra de construção civil, duas ou mais empresas responsáveis pelo desenvolvimento de *software* etc.), afastando-se, destarte, a solidariedade entre prestador e tomador de um serviço.

Em uma das decisões mais recentes e paradigmáticas sobre o tema, adotando-se a distinção entre interesse comum e interesses contrapostos, a Primeira Turma do STJ afastou a possibilidade de se exigir do adquirente o imposto que deixou de ser recolhido pelo vendedor, firmando entendimento no sentido de que, nos casos de venda de mercadorias, o “interesse comum” não se confundiria com a “vontade oposta manifestada pelo adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa”, ou seja, interesses contrapostos na relação jurídica que configura o fato jurídico tributário⁵⁹.

O que se constata, destarte, é que não tem prevalecido uma acepção ampla de “interesse comum” no âmbito jurisprudencial, tampouco há confusão com as noções de “interesse econômico” ou “interesse de fato” das partes.

A consequência é imediata: se a amplitude semântica do signo “interesse comum” poderia conduzir a construções normativas mais abrangentes e provedoras de maiores garantias ao crédito tributário, não foi esse o caminho trilhado

⁵⁴ Cf. Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 859.616/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 18.09.2007, *DJ* 15.10.2007.

⁵⁵ Cf. BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 221. São Paulo: Dialética, 2014, p. 137-138.

⁵⁶ Cf. Superior Tribunal de Justiça, EDcl no AgRg no REsp n. 1.511.682/PE, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 25.10.2016, *DJe* 08.11.2016.

⁵⁷ “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.”

⁵⁸ Nesse sentido: cf. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Ag n. 1.288.247/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJe* 03.11.2010; AgRg no Ag n. 1.055.860/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, *DJe* 26.03.2009; REsp n. 884.845/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 05.02.2009, *DJe* 18.02.2009.

⁵⁹ Cf. Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 1.305.856/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 11.06.2013, *DJe* 26.06.2013.

pelo Superior Tribunal de Justiça. Optou-se por acolher a construção doutrinária, mais restritiva e condizente com o sistema tributário brasileiro, no qual são sobremodo prestigiados os valores da legalidade, da previsibilidade das relações jurídicas e da certeza do direito⁶⁰, dispensando perquirições pelos aplicadores do direito sobre os interesses subjetivos das partes envolvidas ou, ainda, a possibilidade de se reconhecer a existência de um “interesse comum” com base unicamente em presunções (a partir da inadimplência tributária de uma das partes).

Ao assim proceder, a nosso ver, houve o reconhecimento implícito de que o instituto da solidariedade, assim como seu homônimo no Direito Privado, constitui uma medida excepcional de garantia do crédito⁶¹, justamente por sua amplitude. Trata-se, nas palavras de Misabel Derzi, de “simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias”⁶².

Por derradeiro, é interessante destacar que, não obstante a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tenha caminhado para o entendimento de que a solidariedade é uma espécie de responsabilidade tributária⁶³, há a ressalva de que não se poderia atribuir solidariedade a quem não estiver, mesmo indiretamente, relacionado ao fato gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 128 do CTN⁶⁴. Restringe-se, destarte, a existência de “interesse comum” apenas entre contribuintes e/ou responsáveis tributários, não se permitindo que a lei designe quaisquer pessoas como solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo ou, ainda, diga existir “interesse comum” em determinada situação, a partir de mera presunção legal⁶⁵.

4. Diálogo com o Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018: ainda a busca de um interesse comum

Diante da utilização do art. 124, inc. I, do CTN como “norma autônoma e suficiente para atribuir responsabilidade tributária” nas situações abrangendo grupos econômicos ou casos em que houve fraude ou conluio, bem como da multiplicidade de caminhos possíveis para a interpretação da expressão “interesse comum”, a Receita Federal do Brasil publicou o Parecer Normativo COSIT/RFB

⁶⁰ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: perspectivas jurisprudenciais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15, p. 313.

⁶¹ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. Volume II – Teoria geral das obrigações*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 81.

⁶² Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 729.

⁶³ Por todos, cf. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp n. 741.766/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 23.09.2008, *DJe* 23.10.2008.

⁶⁴ Cf. Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 1.199.080/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 26.08.2010, *DJe* 16.09.2010.

⁶⁵ Cf. Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 1.410.959/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 16.06.2014, *DJe* 22.08.2014.

n. 04/2018 com o intuito de uniformizar a interpretação do referido dispositivo no âmbito daquela Administração Tributária.

Merece encômios a iniciativa da Receita Federal do Brasil, ao buscar um conceito mais delimitado de “interesse comum” que pudesse ser utilizado de forma uniforme nas fiscalizações tributárias, garantindo-se, a um só tempo, maior segurança jurídica e igualdade aos administrados, pela aplicação isonômica da lei. Igualmente positiva é a publicação deste ato normativo, que vincula apenas os órgãos da Receita Federal do Brasil, pois permite ao contribuinte o conhecimento prévio dos critérios que poderão levar à sua responsabilização solidária por débitos tributários, especialmente nas hipóteses em que ele não praticou diretamente o fato jurídico tributário.

Não se buscará, neste estudo, a refutação do mencionado Parecer Normativo, mas a abertura de um diálogo com as suas premissas e conclusões. Iniciaremos, abaixo, com a conclusão do Parecer, buscando compreender o conceito de “interesse comum” construído pela Receita Federal, bem como suas premissas. Em seguida, trataremos das hipóteses específicas em que o referido ato normativo elenca como situações em que haveria claro “interesse comum” entre as partes: (i) grupo econômico irregular; (ii) realização de atos ilícitos referentes ao fato jurídico tributário; e (iii) planejamento tributário abusivo.

4.1. O ponto de partida do Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018: um novo conceito de “interesse comum”

De início, após duras críticas às construções doutrinárias até então existentes – seja no sentido de definir o conceito de “interesse comum” como “interesse econômico”, constatada a existência de mero proveito econômico, ou como “interesse jurídico”, pelo vínculo jurídico na realização conjunta do fato jurídico tributário –, consideradas no Parecer Normativo como “falhas” e ensejadoras de insegurança jurídica (ao buscar “interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado”), conclui que “o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo”, de forma a incluir como solidário tanto quem atua de forma direta no fato jurídico tributário, como quem esteja em “relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam”.

Dito de outro modo, na linha sustentada no Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018, o “interesse comum” se revela tanto em relação a (i) contribuintes que realizaram conjuntamente o fato jurídico tributário; quanto a (ii) terceiros que, não o tendo realizado, possuem “relação ativa” com ele, pois realizaram atos ilícitos com vistas à sua manipulação ou ocultação. É justamente quanto a esse último ponto que reside a diferença com relação à proposta hermenêutica do art. 124, inc. I, do CTN deste estudo e merece algumas considerações.

Embora, em regra, o responsável tributário seja um terceiro, vinculado indiretamente ao fato jurídico tributário, que realiza um ato ilícito ao deixar de ob-

servar um dever que lhe cabia⁶⁶, a proposta da Receita Federal do Brasil não se limita às hipóteses de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional ou às preexistentes na lei federal. Isso porque, dentro das premissas do Parecer, o inc. I do art. 124 do CTN é um dispositivo que pode atribuir “responsabilidade solidária” a terceiros de forma autônoma, razão pela qual, caso seja verdadeira a premissa do Parecer, bastará que haja a constatação, pela autoridade lançadora, de “relação ativa” com o fato jurídico tributário ou atos que visam a sua “manipulação” ou “ocultação” para que se responsabilize esse terceiro de forma solidária ao cumprimento da obrigação tributária.

Diante da subjetividade para a apuração de uma “relação ativa” – seja lá o que isso signifique – com o fato jurídico ou atos ilícitos que o manipularam – seja lá quais forem os critérios para se aferir tal manipulação –, o Parecer Normativo acaba por incorrer numa contradição interna, pelo uso de conceitos indeterminados, tal como as construções doutrinárias por ele criticadas, e por frustrar o seu próprio propósito, revelando-se incapaz de uniformizar a interpretação e aplicação do art. 124, inc. I, do CTN, ao se valer de critério que demanda análise sobremodo subjetiva por parte da autoridade fiscal lançadora. Afinal, o Parecer não diz o que entende por “relação ativa”, “ocultação” ou “manipulação”, cabendo ao agente fiscal interpretá-las e constata-las no caso concreto.

Igualmente merece reflexão a premissa que conduziu o Parecer a optar por esse conceito de “interesse comum”. Sustenta a Receita Federal do Brasil que “a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal”, concluindo que “não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais”.

O raciocínio acima, contudo, não resiste a quem aponte que o princípio da capacidade contributiva impõe que o contribuinte colabore com o Estado somente na medida em que ele realizar os fatos qualificados em lei como fatos signos presuntivos de riqueza⁶⁷, mas não vai ao ponto de justificar que terceiros sejam chamados para compor a relação tributária apenas porque contribuiu com a ocultação ou manipulação do fato jurídico tributário. O princípio da capacidade contributiva, enquanto instrumento de concretização da igualdade tributária⁶⁸, reveste-se, em nosso ordenamento jurídico, de dupla feição: (i) é diretriz a ser observada pelo legislador infraconstitucional, que deverá observar os parâmetros

⁶⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 310.

⁶⁷ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 534.

⁶⁸ “[...] igualdade tributária, no Brasil, consiste em tributar da mesma forma todos os que têm a mesma capacidade contributiva” (cf. COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: RT, 1991, p. 300-301).

instituídos no texto constitucional para determinar o grau de intensidade do dever de cada cidadão de contribuir com os gastos públicos⁶⁹; e (ii) é garantia fundamental, assegurada ao cidadão para sua proteção, em relação à atividade impositiva dos entes políticos⁷⁰.

Portanto, como recorda Ricardo Lobo Torres, a capacidade contributiva deve ser entendida dentro do contexto dos direitos fundamentais dos contribuintes, como “o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para a tributação”⁷¹. Não se revela apropriada, assim, sua utilização como fundamento para a inclusão de terceiros no polo passivo da obrigação tributária, em razão da identificação da “verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico”. Consubstancia-se, antes, na garantia do contribuinte de ser tributado em conformidade com a sua capacidade contributiva manifestada, nos termos da legislação tributária.

Rigorosamente, a capacidade contributiva somente poderia atuar como fundamento da solidariedade nas obrigações tributárias, caso fosse adotado o conceito de “interesse jurídico”, de modo que apenas contribuintes que manifestam capacidade contributiva poderiam ser chamados para compor o polo passivo da relação jurídica tributária e responder solidariamente pelo pagamento do tributo. A nosso ver, a inserção de terceiros no polo passivo pode se justificar por outros fundamentos, como praticabilidade, justiça fiscal ou qualquer outro, que não a capacidade contributiva.

Esclareça-se que o autor não é contrário à ideia de que um terceiro, que não se confunda com o contribuinte (i.e., cuja existência não decorra de ato simulatório deste), mas participe ativamente de fraude estruturada ou pratique atos que permitam a sonegação de tributos em seu favor, possa ser chamado ao polo passivo da obrigação tributária, respondendo solidariamente com o contribuinte pela extinção do crédito tributário. No entanto, tal hipótese parece ser mais apropriada ao inc. II do art. 124 do CTN, cabendo à lei gizar os precisos contornos de hipótese em que um terceiro se qualifica como responsável solidário.

Cite-se, a título de exemplo, o art. 10, inc. XIV, da Lei Paulista n. 6.374/1989, que elege como solidário pelo pagamento do imposto devido “a pessoa natural ou jurídica que tiver participado, de modo ativo, de organização ou associação constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, realizada em proveito de terceiras empresas, beneficiárias de esquemas de evasão de tributos, pelos respecti-

⁶⁹ Cf. TARSITANO, Alberto. El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático. In: PISTONE, Pasquale; e TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latino-americano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 416.

⁷⁰ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 94.

⁷¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 434.

vos débitos fiscais”⁷². Trata-se de exemplo emblemático de situação em que a lei, com fundamento no art. 124, inc. II, do CTN, elegeu um responsável tributário sem extravasar os limites impostos pelo art. 128.

Ainda que o resultado prático da lei paulista seja idêntico à proposta de interpretação do art. 124, inc. I, do CTN pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018, é significativa a diferença entre ambos os caminhos: na primeira, a solidariedade decorrerá de lei, permitindo que o administrado tenha prévio conhecimento dos pressupostos fáticos que poderão ensejar sua solidariedade; na última, a solidariedade decorrerá do juízo do intérprete da lei (no caso, o agente fiscal), bastando que ele constate o “interesse comum” por suficiente “relação ativa” com o fato jurídico tributário ou atos que visam a sua “manipulação” ou “ocultação”.

Por fim, para além da questão do potencial espaço para arbitrariedade que a proposta do Parecer carrega, causa preocupação a ausência de critérios objetivos ou maiores detalhes sobre as hipóteses em que, com base no inc. I do art. 124 do CTN, terceiros poderão ser chamados para compor o polo passivo da obrigação tributária em razão de sua “relação ativa” com atos que visam a “manipulação” ou “ocultação” do fato jurídico tributário. Tendo um sócio minoritário concordado em assembleia com a reestruturação societária que posteriormente viria a ser considerada como um “planejamento tributário abusivo” com intuito de “manipular” o fato jurídico tributário, poderia a ele ser imputada a responsabilidade pelo pagamento da diferença do tributo não recolhido de forma solidária à sociedade (uma vez que, nos termos do Parecer, a solidariedade do inc. I do art. 124 do CTN não demanda que o sócio seja necessariamente administrador)?

Causa espécie o fato de que o entendimento esposado no Parecer Normativo poderia permitir que um terceiro possa responder solidariamente pelo tributo devido, embora, em face dos dispositivos existentes no Código Tributário Nacional, a essa mesma pessoa sequer seria possível atribuir responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária de forma subsidiária ao contribuinte (como, por exemplo, um sócio minoritário), ou ainda, mesmo se houvesse uma forma de responsabilidade diversa prevista em outros dispositivos para aquela situação (como, por exemplo, um sócio administrador, em relação ao qual os critérios para se lhe atribuir responsabilidade estão regulamentados no art. 135 do CTN).

Neste ponto, se é verdadeiro que o tema da solidariedade está inserido dentro das normas gerais de direito tributário, como acertadamente consta no Parecer, não se pode perder de vista que não há nenhuma sobreposição ou prevalência do art. 124 do CTN em relação aos demais dispositivos daquele código que

⁷² “Artigo 10. São também responsáveis: [...] XIV – solidariamente, a pessoa natural ou jurídica que tiver participado, de modo ativo, de organização ou associação constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, realizada em proveito de terceiras empresas, beneficiárias de esquemas de evasão de tributos, pelos respectivos débitos fiscais.”

versam sobre responsabilidade tributária e igualmente são normas gerais. Devem ser aplicadas todas, concomitante e conjuntamente.

Outro óbice que poderia se levantar a esta interpretação seria no sentido de que sua amplitude – permitindo a atribuição de solidário a terceiros que tenham cometido qualquer ato ilícito que permitiu a “manipulação” ou “ocultação” do fato jurídico tributário (pressupostos fáticos sobremodo amplos) – implicaria uma sobreinclusão da hipótese do inc. I do art. 124 do CTN, tornando-se expletiva a hipótese prevista no inc. II, pois, independentemente de lei do ente político, poderão as Administrações Tributárias eleger como solidários quaisquer responsáveis tributários, com base unicamente na presunção de existir entre eles um interesse comum.

Em súmula, o “novo conceito” de interesse comum proposto pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018 parece incorrer na mesma “falha” de se valer de conceitos indeterminados, sem defini-los. Igualmente parece conferir uma abertura ao inc. I do art. 124 do CTN que ele verdadeiramente não possui, ao permitir a inclusão de terceiros no polo passivo da obrigação tributária, em solidariedade, a partir da constatação pela autoridade fiscal da ocorrência de ilícitos tributários que visem à “ocultação” ou “manipulação” do fato jurídico tributário, sem a necessidade de se observar a rígida disciplina da responsabilidade tributária existente no Código Tributário Nacional.

4.2. Interesse comum e grupo econômico irregular

A primeira situação em que o Parecer reconhece haver um ato ilícito que poderia ensejar a solidariedade seria quando restasse comprovada a existência de “liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por seus integrantes mediante comprovação de confusão patrimonial ou de outro ato ilícito contrário às regras societárias” entre componentes de um grupo econômico.

Em relação a este ponto, o Parecer Normativo está alinhado com a doutrina e a jurisprudência sobre o tema: afirma que as sociedades que compõem o grupo econômico de direito, i.e., aquele formado em plena aderência aos comandos da Lei n. 6.404/1976 e em que haja respeito à personalidade jurídica de seus integrantes, não podem ser alçadas a solidárias tributárias. Exceto, no entanto, se devidamente comprovado o “abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente”, constando-se ausência de autonomia patrimonial e operacional no caso concreto. Tal hipótese foi denominada de “grupo econômico irregular” no referido Parecer.

Com efeito, nas situações em que inexistir autonomia patrimonial e operacional das empresas, comprovando-se em minucioso trabalho fiscal a existência de atos simulatórios por parte do contribuinte, não há óbices para a inclusão no polo passivo da obrigação tributária, como solidários, de pessoas jurídicas que apenas formalmente seriam distintas do contribuinte. Há, neste caso, “interesse comum” na situação que constitua o fato jurídico tributário, pois, em verdade,

TAKANO, Caio Augusto. Em Busca de um Interesse Comum: Considerações acerca dos Limites da Solidariedade Tributária do Art. 124, Inc. I, do CTN.

Revista Direito Tributário Atual n° 41. ano 37. p. 82-116. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.

todas as sociedades, partes de uma única pessoa jurídica de fato, encontram-se no mesmo polo da relação que constitui o fato jurídico tributário. Nas palavras do Parecer Normativo, trata-se de uma “empresa real, unificada, que realiza o fato gerador dos respectivos tributos”.

O Parecer afirma ser imprescindível a comprovação pela fiscalização da existência de grupo irregular, que poderia ser feita por intermédio de prova indireta ou indiciária. Neste ponto, importa recordar as lições de Fabiana del Padre Tomé, no sentido de que “indício é prova e toda prova é um indício, cujo valor axiológico pode ser forte ou fraco, caracterizando indício veemente ou não”⁷³. Não há vedação para que as autoridades tributárias se valham de indícios para comprovar a simulação ou o fato que se buscou dissimular. Entretanto, é importante frisar: cabe às autoridades administrativas, ao efetuar o lançamento tributário, demonstrar a ocorrência do fato que se quer provar, a partir do nexo de causalidade com a prova indiciária, enrobustecendo o conjunto probatório visando evitar que a relação de causalidade construída possa ser infirmada mediante demonstração de que outro fato também poderia ter ocorrido a partir do indício⁷⁴.

Seja como for, em que pese o acerto da conclusão, no sentido de que as sociedades membros do “grupo econômico irregular” possam vir a responder solidariamente pela obrigação tributária, as premissas utilizadas pela Receita Federal do Brasil são bastante questionáveis. Isso porque o fundamento normativo utilizado para a desconsideração da personalidade jurídica no caso de “grupo econômico irregular” foi o art. 123 do CTN, que estipula que “as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”⁷⁵.

Em verdade, referido dispositivo possui escopo muito mais limitado. Como ensina Aliomar Baleeiro, tal enunciado prescritivo deve ser entendido no sentido de que a condição de sujeito passivo imposta por lei não pode ser transferida a outra pessoa, que por convenção particular tenha assumido o respectivo encargo⁷⁶. Exemplificativo, neste sentido, é a cláusula de contratos de aluguel em que o locatário assume o encargo de pagar o IPTU, a despeito de o proprietário do imóvel ser o locador.

Assim, dois pontos devem ser levantados sobre a utilização do art. 123 do CTN como fundamento para desconsideração da personalidade jurídica de so-

⁷³ Cf. TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 77.

⁷⁴ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 233.

⁷⁵ “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

⁷⁶ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 727.

ciudades de um grupo econômico, ainda que irregular: (i) os arts. 149, incs. VII⁷⁷ e 116, parágrafo único⁷⁸ (em que pese a ineficácia técnica do último⁷⁹) são instrumentos normativos mais adequados para combater práticas de simulação (absoluta ou relativa); e (ii) configura-se um contrassenso aplicar o art. 123 do CTN no presente caso, pois ele trata de hipótese em que existem duas partes que, celebrando convenção particular válida, transferem o encargo tributário para uma delas: tratando-se de simulação, sequer haveria de se falar em convenção entre particulares, pois os atos simulados são atos jurídicos que apresentam vícios atinentes à sua própria existência⁸⁰.

Por fim, igualmente merece algumas ponderações o entendimento de que “a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular”. A conclusão não nos parece imediata e, a nosso ver, careceria de maior desenvolvimento pela Receita Federal do Brasil.

Isso porque, dentro das premissas do Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018, apenas a prática conjunta do fato jurídico tributário ou, então, de atos ilícitos que visam manipulá-lo ou ocultá-lo é que autoriza a responsabilização solidária pelos débitos tributários.

O caráter ilícito da distribuição disfarçada de lucros é tema controvertido. Embora tal tese conte com defensores renomados⁸¹, estamos seguros em afirmar, com apoio nas lições de Luís Eduardo Schoueri, que a distribuição disfarçada de lucros não configura, em si, um ato ilícito, pois, além de não possuir uma vedação legal para a sua prática, ainda que ilícito fosse, consubstanciaria ato jurídico nulo nos termos do Código Civil⁸², o que exigiria a sua reversão, o que não ocorre na

⁷⁷ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]”

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.”

⁷⁸ “Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

⁷⁹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 225.

⁸⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. IRPJ e o contrato de permuta sob a perspectiva do planejamento tributário. *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 254-256.

⁸¹ Por todos, cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 805-822.

⁸² “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
[...]”

II – for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;”

distribuição disfarçada de lucros⁸³. Mais acertada parece ser a conclusão de que sua natureza jurídica seria a de um “ato anormal de gestão”, razão pela qual, não obstante sua licitude, constitui despesa que não é dedutível na apuração do Imposto de Renda, por força da legislação que dispõe sobre o conceito despesas operacionais⁸⁴.

Assim, é no mínimo bastante questionável se a distribuição disfarçada de lucros pode configurar um ato ilícito, apto a colocar aquele que a promove como solidário de um débito tributário em que a pessoa jurídica da qual faça parte seja a contribuinte. A exceção parece ser no caso de em tais condutas se poder constatar uma prática de simulação ou dissimulação.

4.3. Interesse comum e atos ilícitos tributários dolosos vinculados ao fato gerador

A segunda situação em que o Parecer reconhece haver um ato ilícito que poderia ensejar a solidariedade diz respeito ao “cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador”, que, genericamente é referido como práticas de evasão fiscal.

De início, esclarece o Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018 que não é qualquer ilícito que enseja a solidariedade tributária, sendo essencial a constatação de um elemento doloso (consciência na realização dos elementos do ato ilícito) na conduta das partes a fim de manipular o fato jurídico tributário. Afirma o Parecer que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo”. Trata-se de hipótese de fraude, passível não apenas de sanção administrativa, como penal.

É louvável a tentativa de delimitar essa hipótese de solidariedade ao cometimento de ilícitos dolosos, a demonstrar que ilícitos cometidos por culpa (por exemplo, em que demonstrada a boa-fé do infrator) não ensejam a solidariedade.

No entanto, a proposta do Parecer Normativo esbarra em dificuldade que, a nosso ver, é intransponível: os casos em que a parte realiza um ato ilícito doloso, em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar, já consta como hipótese de responsabilidade pessoal – e não solidária – do agente, nos termos do art. 137, inc. II, do Código Tributário Nacional⁸⁵. E a lógica do Código Tributário Nacional é a de que, havendo um agente atuado em interesse próprio, não seria aceitável que a pessoa jurídica da qual ele faça parte possa ser punida se ela foi vítima do ilícito praticado⁸⁶.

Cabe, aqui, a seguinte ponderação: se os enunciados prescritivos dos arts. 124, inc. I e do art. 137, inc. II, do CTN veiculam, ambos, normas gerais de direi-

⁸³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 133-136.

⁸⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 155-164.

⁸⁵ “Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: [...] II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.”

⁸⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 860.

to tributário sobre sujeição passiva, não parece ser adequada uma interpretação que conduziria a prevalência de um dos dispositivos (art. 124, inc. I) em detrimento do outro (art. 137, inc. II), na específica situação por ele regulado. O mesmo ocorre nas infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico (art. 137, inc. III), realizadas pelas pessoas listadas nos arts. 134 e 135 do CTN.

Em outro ponto do Parecer Normativo, a Receita Federal do Brasil assevera que a mera assessoria ou consultoria técnica não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária. Merece encômios o esclarecimento, que evita a inclusão indevida de prestadores de serviços que atuam de forma independente do contribuinte. De fato, ausente uma posição de ingerência do solidário para a prática (ou intervenção) em relação ao fato jurídico tributário, não há como se aferir qualquer “interesse comum” na situação que constitua o fato gerador. Simplesmente não há participação relevante desses prestadores na prática do fato jurídico tributário.

No entanto, a exceção mencionada no Parecer merece algumas considerações. Se de um lado exceceu os “prestadores de serviços de assessoria ou consultoria” do âmbito de aplicação do art. 124, inc. I, do CTN, de outro, ressaltou a hipótese de “cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito”.

Nítido que, aquele que pratica dolosa e ativamente (por comissão) o ato ilícito, pode vir a responder solidariamente pela obrigação tributária. Como se viu acima, caso quem pratique esse ato seja uma pessoa jurídica simulada, haverá interesse comum entre ela e o contribuinte, como apontado acima. Não pelo ato ilícito em si, mas porque a segregação de personalidade jurídica é nula sob a perspectiva do direito privado, razão pela qual ambas configuram uma única pessoa jurídica de fato, um único contribuinte.

Nos demais casos em que houver a prática de atos ilícitos por terceiros independentes, não se exclui, de automático, a possibilidade de que venha a ser solidário tributário no tocante a débitos tributários, em relação aos quais o ilícito por ele praticado auxiliou decisivamente na manipulação ou ocultação do fato jurídico tributário. Contudo, não com fundamento em suposto “interesse comum” (art. 124, inc. I). A solidariedade de terceiros, decorrente de atos ilícitos por eles cometidos, somente é permitida desde que haja lei ordinária positivada, veiculando hipótese específica de responsabilidade e de solidariedade (nos termos do art. 124, inc. II) e, ainda, desde que, evidentemente, sejam respeitadas as demais exigências para a imposição de responsabilidade tributária do CTN e não esteja com elas conflitantes.

Mais censurável, contudo, é a ideia do Parecer Normativo de que responde solidariamente aquele que comete, por omissão, o ato ilícito. Configura “interesse comum” o caso em que o assessor (por exemplo, um escritório de advocacia ou de contabilidade) venha a conhecer das intenções dos sócios em realizar um ato ilícito e, tendo advertido em sentido contrário e restado vencido, nada faz para impe-

dir o ato, exatamente porque não possui poder de ingerência sobre a pessoa jurídica? Ou ainda, nos casos em que esse mesmo escritório propõe um planejamento tributário que, em seu entendimento, consubstancia uma forma lícita em economia tributária e que, após a sua implementação, as autoridades fazendárias passam a entendê-lo como “abusivo”?

Daí nos parece ser mais acertado restringir a constatação de interesse comum apenas aos casos em que reste satisfatoriamente demonstrado pelo Fisco que, em determinado caso concreto, não obstante a separação formal entre o contribuinte e a pessoa jurídica que lhe presta assessoria técnica, ambos formam parte de uma única unidade empresarial real, dissimulada.

Na mesma conclusão se chega ao analisar o caso de pagamentos a beneficiário não identificado. Tal fato, por si, não revela necessariamente a existência de um interesse comum por parte de quem efetua o pagamento, de quem recebe e, de quem, eventualmente, intermedeia a operação. Haverá interesse comum, a dar azo à solidariedade tributária entre as partes envolvidas, se após minudente esforço fiscalizatório, restar comprovado que todas elas fazem parte de uma mesma sociedade de fato.

Naturalmente, o mero fato de configurar como beneficiário de pagamento sem causa pode ensejar outras consequências tributárias (como a tributação dos valores recebidos na pessoa jurídica ou na pessoa física, sob a tabela progressiva, bem como a imposição de multas por eventual omissão de tais rendimentos)⁸⁷, mas não solidariedade de terceiros, em relação a fatos jurídicos tributários realizados pela pessoa jurídica (como o auferir de renda), com fundamento em suposto interesse comum.

4.4. Interesse comum e planejamentos tributários abusivos

A última situação em que o Parecer reconhece haver um ato ilícito que poderia ensejar a solidariedade daquele que o pratica refere-se à realização de “planejamentos tributários abusivos”, assim considerados “atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma, para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real (abuso de forma)”, ocorridos anteriormente ao fato gerador. Nessa linha de raciocínio, conclui a Receita Federal do Brasil que o “interesse comum resta caracterizado na medida em que a personalidade jurídica não está em consonância com as prescrições legais do direito privado, tampouco corresponde ao resultado econômico desejado”.

⁸⁷ Exemplificativamente, a Receita Federal tem autuado contribuintes, pessoas físicas, que receberam valores “sem causa”, submetendo-os ao Imposto de Renda. O raciocínio que tem prevalecido é o de que “os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem”. Por todos, cf. CARE, Acórdão n. 2301005.782, Primeira Turma, Terceira Câmara, Segunda Seção de Julgamento, Rel. Marcelo Freitas de Souza Costa, Declaração de voto: Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, julgado em 04.12.2018.

Constata-se, neste ponto do Parecer Normativo, a remissão a uma série de figuras que são utilizadas como fundamentos para a requalificação dos fatos jurídicos tributários, como abuso de forma, abuso de direito e atos anormais de gestão. Há, ainda que implicitamente, referência à falta de propósito negocial (“o único fito de reduzir ou suprimir tributo”) como elemento caracterizador de um “planejamento tributário abusivo”.

Rigorosamente, definir o preciso momento em que um planejamento tributário pode ser considerado abusivo revela-se tema tormentoso e desafiador, que tem sido debatido intensamente pela comunidade jurídica⁸⁸. Não há conceitos unívocos para as figuras utilizadas no Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018, seja na doutrina ou na jurisprudência. Assim, novamente, o Parecer incorreu em contradição, pois definiu situações em que supostamente haveria “interesse comum” a partir de “conceitos indeterminados” – diga-se, muito mais indeterminados que os conceitos de “interesse jurídico” ou “interesse econômico” que foram duramente criticados por ele –, caminhando em direção radicalmente oposta à uma interpretação capaz de trazer uma uniformização na aplicação da lei pela Receita Federal do Brasil ou, ainda, promover maior segurança jurídica.

Não é este o espaço para investigar de forma aprofundada cada uma das figuras mencionadas. No entanto, sendo a hipótese de “planejamento tributário abusivo” uma “variável em relação à do cometimento de ato simulado”, é imperioso que se busque perquirir se, nelas, há um ato ilícito que possa, dentro das premissas do próprio Parecer Normativo, ensejar a solidariedade tributária. A resposta, no entanto, parece-nos ser negativa.

O Parecer conceitua o abuso de forma como “atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma”. A ideia, inspirada no Direito alemão, é a de que a lei tributária não pode ser fraudada por abuso da forma jurídica, de tal sorte que a pretensão tributária “surgirá em conformidade com os fenômenos que teriam se verificado, se tivesse sido utilizada a forma jurídica apropriada”⁸⁹.

O raciocínio, entretanto, não se amolda ao ordenamento jurídico brasileiro. Em primeiro lugar, porque, como ensina Joan-Francesc Pont Clemente, a pretensão de que para cada negócio jurídico existe uma única via tributária aceitável não corresponde com a realidade viva das empresas, cujo cotidiano exige, essencialmente, a tomada de decisões, normalmente tomadas em torno de incertezas e

⁸⁸ Por todos, cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010; TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012; entre outros.

⁸⁹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 199.

risco, visando à prosperidade da empresa⁹⁰. Se isso é verdadeiro, é possível afirmar que, para o atingimento de um determinado resultado econômico, não há apenas um único caminho previsto pelo ordenamento jurídico que possa ser considerado como “correto”, mas vários, cada um com seus respectivos e específicos efeitos. A escolha entre um deles, sobre não ser proibida (ilícita), é pressuposta pelo ordenamento jurídico. É que se o procedimento empregado pelo contribuinte é diverso daquele utilizado para concretizar o negócio conotativamente descrito pela norma jurídica, distintos serão os negócios jurídicos praticados⁹¹. Assim, não havendo simulação, é livre o contribuinte para escolher e adotar a forma jurídica mais apropriada para conduzir seus negócios.

Mas não é apenas neste aspecto que o emprego do abuso de forma deve ser contestado: considerando que, da aplicação do abuso de forma pode recair em analogia, revela-se a incompatibilidade de se tributar a forma adotada pelo contribuinte como se fosse a forma jurídica considerada “adequada” pelo Fisco. No Brasil, há uma posição firme do legislador complementar que, exercendo sua competência constitucional para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, inc. II, da CF/1988⁹²), optou por vedar o raciocínio analógico que viesse a resultar em incidência tributária à míngua da lei. Revela-se, pois, uma opção expressa pela prevalência do Princípio da Legalidade na tributação, em que pese a existência de outros valores como isonomia e capacidade contributiva, todos informadores do poder tributante⁹³.

Igualmente não há a figura do abuso de direito em matéria tributária, tal como previsto no Código Civil⁹⁴. Não há dispositivo legal que verse sobre os efeitos tributários do abuso de direito, revelando seu descabimento para a contenção do planejamento tributário. Na elisão tributária, não há um direito do Fisco atingido pela conduta do contribuinte, na medida em que inexistente o direito ao tributo sem o fato tributário⁹⁵. Nessa linha, aponta Ricardo Mariz de Oliveira que obrigação tributária “surge (nasce, tem gênese) com a ocorrência do fato gerador,

⁹⁰ Cf. CLEMENTE, Joan-Francesc Pont. *La economía de opción*. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 129.

⁹¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. v. I.

⁹² “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”

⁹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; e CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 418-425.

⁹⁴ “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

⁹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; e CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 415.

entendido como fato efetivo e correspondente à hipótese descrita na lei⁹⁶, não havendo a pretensão tributária antes deste momento, descrito em lei, em que “nasce” a obrigação tributária. Antes disso há mera expectativa de direito, sem qualquer vinculação ao contribuinte. Ademais isso, a consequência do abuso de direito seria a ilicitude do ato, o que não se confunde com a requalificação do fato jurídico⁹⁷.

A referência ao “ato normal de gestão” igualmente não é suficiente, em si, para, dentro das premissas do Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018, atrair aplicação do art. 124, inc. I, do CTN, na medida em que não revela um ilícito tributária indicador da existência de “interesse comum”. Para além da discussão sobre a dedutibilidade ou não de despesas decorrentes de tais atos, não há outro dispositivo que autorize conferir efeitos tributários ao ato anormal de gestão, tampouco as consequências previstas na legislação societária produzem efeitos tributários. Eis porque, como precisamente aponta Paulo Ayres Barreto, “[a] consequência tributária só exsurge se da anormalidade do ato de gestão resultar um ato ou negócio jurídico simulado ou dissimulado”⁹⁸.

Por derradeiro, em que pese o discutível entendimento majoritário do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que propugna pela necessidade de que os atos ou negócios jurídicos dos contribuintes possuam um motivo extra-tributário ou “propósito negocial”⁹⁹, tal exigência não é uma decorrência de nosso direito posto, tampouco constitui exigência para a validação de atos ou negócios jurídicos dos contribuintes. Mais uma vez, surgirá a voz de Paulo Ayres Barreto, a sustentar que “não há enunciado prescritivo que proíba, direta ou indiretamente, a estruturação, por meios lícitos, de operação tributária com o único propósito de reduzir ou mesmo não pagar tributos”¹⁰⁰. Trata-se de finalidade perfeitamente lícita.

De outro lado, igualmente não há, no direito posto, qualquer enunciado legal que, reversamente, tenha o condão de obrigar os contribuintes a estruturar seus negócios da maneira mais gravosa sobre a perspectiva tributária. Pelo contrário, atuar em conformidade com a legislação, mas da forma menos onerosa

⁹⁶ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – critérios e questões fundamentais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 444.

⁹⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; e CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 414-415.

⁹⁸ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 220-221.

⁹⁹ Nesse sentido, por todos, cf. CARF, Acórdão n. 9101003.885, Primeira Turma, Câmara Superior, Rel. Flávio Franco Corrêa, julgado em 07.11.2018.

¹⁰⁰ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o “propósito negocial” no direito tributário brasileiro. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). *Direito tributário atual*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 208.

tributariamente, consiste, a um só tempo, em um direito garantido constitucionalmente ao contribuinte no art. 150, inc. I¹⁰¹; art. 5º, inc. XXII¹⁰²; e art. 170¹⁰³, todos da Constituição Federal, e numa obrigação do administrador de empresa, prevista na legislação societária, especificamente nos arts. 153 e 154 da Lei n. 6.404/1976¹⁰⁴ e no art. 1.011 do Código Civil¹⁰⁵, como percutientemente recorda Gerd Willi Rothmann¹⁰⁶.

Dá-se evidenciar que as figuras de “planejamento tributário abusivo” mencionadas no Parecer Normativo não têm o condão de revelar atos ilícitos em si. Tampouco os exemplos mencionados – operações estruturadas em sequência, uso de empresa-veículo e estruturas para “deslocamento da base tributária” – configuram elementos suficientes para ensejar a solidariedade tributária. Tratam de elementos que poderão fornecer indícios de uma prática fraudulenta ou de uma simulação – essas sim que permitem a solidariedade entre as partes –, mas que, individualmente consideradas, não constituem atos ilícitos. A toda evidência, sequer estariam dentro da premissa maior do Parecer Normativo, de que seriam atos ilícitos que visam a “manipulação” ou “ocultação” do fato jurídico tributário, reveladores de “interesse comum” daquele que os praticaram.

Síntese conclusiva

O art. 124 do CTN desdobra-se em duas hipóteses, tendo em vista que o art. 121, ao tratar de sujeição passiva, contempla uma distinção entre contribuintes

¹⁰¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”

¹⁰² “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: [...] XXII – é garantido o direito de propriedade;”

¹⁰³ “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: [...]

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência; [...].”

¹⁰⁴ “Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.”

¹⁰⁵ “Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.”

¹⁰⁶ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 679.

(inc. I) e responsáveis (inc. II): a regra para a solidariedade entre contribuintes é aquela do inc. I do art. 124, alcançando todos aqueles que possuem “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, em decorrência da prática conjunta do fato jurídico tributário; a regra aplicável a responsáveis tributários é aquela do inc. II do art. 124, pela qual se lhes impõe a solidariedade, seja com contribuintes ou com outros responsáveis tributários, nos termos que a lei dispuser e, evidentemente, desde que compatível com os parâmetros definidos pelo Código Tributário Nacional.

Vê-se, daí, que o “interesse comum” somente exsurgirá entre pessoas que estiverem no mesmo polo que constitui o fato jurídico tributário, i.e., quando “mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”. Tem-se, assim, que a hipótese legal do art. 124, inc. I, do CTN pressupõe que todos os sujeitos passivos da obrigação tributária tenham concorrido para a realização do fato jurídico tributário. Dito de outro modo: exige-se o concurso de contribuintes na realização daquele fato.

Se da expressão “interesse comum” seria possível extrair diferentes significados, não é irrelevante a constatação de que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete autêntico do enunciado prescritivo do art. 124, inc. I, do CTN, tem reiteradamente se posicionado no sentido de construir a norma de solidariedade tributária de forma mais restritiva, adotando o conceito estritamente jurídico de interesse comum, que alcança apenas as pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação. Ainda que seja reconhecido existir diversas possibilidades interpretativas a partir do enunciado prescritivo, há, neste caso, um ato de decisão do intérprete autêntico do direito posto, no qual se escolheu apenas uma dessas possibilidades: o conceito jurídico.

O Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018 tem o mérito de buscar uma uniformização no uso da solidariedade nas obrigações tributárias, ao mesmo tempo que abre um diálogo com a comunidade jurídica sobre o tema, expondo sua visão institucional acerca de seus desafios e respectivos limites normativos. No entanto, o conceito de “interesse comum” proposto nesse ato normativo, sobre ser radicalmente distinto daquele adotado pelo STJ, não atinge o seu objetivo de promover maior segurança jurídica, tampouco se mostrou adequado para uniformizar a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN, justamente por se valer de conceitos indeterminados sobre os quais não há qualquer consenso sobre seus significados, seja no âmbito doutrinário ou jurisprudencial.

Por fim, estamos convencidos de que, para além de seu significado estritamente jurídico, apenas há espaço para mais uma acepção de “interesse comum” em nosso ordenamento jurídico: aquele interesse, compartilhado por todos os contribuintes, em ver o bom funcionamento do sistema tributário, permitindo que todos financiem as atividades estatais e com ela colaborem, na medida de sua capacidade contributiva e retirando-lhes o mínimo possível de recursos. De que a

legislação tributária seja exaltada e respeitada por todos, sem exceção. Interesse de que o Estado se valha de todos os meios que lhe são disponíveis para garantir a cobrança do crédito tributário e, conseqüentemente, uma repartição isonômica da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva. Nada além deles, em sua exata dimensão. Em síntese, o “interesse comum” no respeito do sistema tributário brasileiro. É exatamente o oposto do caminho que tem sido trilhado no que tange à solidariedade tributária em razão do interesse comum pelas Administrações Públicas, pelas assembleias legislativas dos entes tributantes e, mais recentemente, pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018.

Bibliografia

- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- _____. IRPJ e o contrato de permuta sob a perspectiva do planejamento tributário. *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. *Revista Trimestral de Direito Público* n. 24. São Paulo: Malheiros, 1998.
- AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Curso de direito civil: teoria geral das obrigações*. 9. ed. São Paulo: RT, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o “propósito negocial” no direito tributário brasileiro. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). *Direito tributário atual*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.
- _____. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.
- _____. Planejamento tributário: perspectivas jurisprudenciais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15.
- BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 221. São Paulo: Dialética, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. v. I.
- _____. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CLEMENTE, Joan-Francesc Pont. *La economía de opción*. Madrid: Marcial Pons, 2006.

- COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: RT, 1991.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 2.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária: e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.
- FUNARO, Hugo. Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2013.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição passiva tributária. Belém: CEJUP, 1986.
- MACHADO, Hugo de Brito. A solidariedade na relação tributária e a liberdade do legislador no art. 124, II, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 195. São Paulo: Dialética, 2011.
- _____. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – solidariedade tributária do sócio e do administrador – nova sistemática. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. v. 14.
- NEDER, Marcos Vinicius. Responsabilidade solidária e lançamento fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – critérios e questões fundamentais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018.
- _____. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. Volume II – Teoria geral das obrigações*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- _____. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.
- _____. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; e CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012.

- _____. (coord.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TARSITANO, Alberto. El principio de capacidad contributiva. Um enfoque dogmático. In: PISTONE, Pasquale; e TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Estudios de derecho tributário constitucional e internacional: homenaje latino-americano a Victor Uckmar*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I.
- _____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.
- _____. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. São Paulo: Atlas, 2013. v. 2.