

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA – O ALCANCE DO ART. 124 DO CTN

Solidarity tax – Brazilian Tax Code art. 124 reach

Fábia Gun Liang¹

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Relação jurídica tributária. 3. Sujeição passiva. 3.1. Limites para eleição do sujeito passivo indireto. 3.2. Solidariedade como espécie de responsabilidade. 4. Solidariedade 4.1. O inciso I do art. 124 do CTN – sentido da expressão “interesse comum” 4.1.1. Interesse comum em grupos econômicos. 4.1.2. Interesse comum no tribunal administrativo do Estado de São Paulo. 4.1.3. Interesse comum no Poder Judiciário. 4.2. O inciso II do art. 124 do CTN. 5. Considerações finais. Referências bibliográficas.

RESUMO

O artigo 124 do Código Tributário Nacional dispõe que são solidariamente obrigadas: I) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e II) as pessoas expressamente designadas por lei. O entendimento sobre o alcance da responsabilidade solidária é controverso pela vagueza do inciso I com o termo “interesse comum” e pelo inciso II que não deixa claro quais as pessoas que podem ser designadas solidárias e quais leis poderiam prever a responsabilidade. O objetivo deste trabalho é analisar o sistema legislativo, por meio da revisão da literatura e dos julgados administrativos no âmbito do Estado de São Paulo, e contribuir com embasamento teórico para que o Fisco faça a devida indicação dos sujeitos passivos da obrigação tributária. O resultado da pesquisa mostra que grande parte dos autores defende que para caracterizar a solidariedade de que trata o inciso I do art. 124 do CTN, o sujeito deve ter participação no fato jurídico tributário, qualificando o interesse comum como interesse jurídico. A dificuldade é fazer essa diferenciação na prática, já que as situações reais podem envolver fraudes e geralmente são mais complexas que os exemplos citados pela doutrina. Com relação ao inciso II do art. 124 do CTN, trata-se de norma dirigida ao legislador que estabelecerá a solidariedade por meio de lei ordinária ou complementar dependendo da relação do sujeito com o fato jurídico tributário, com a pessoa que realizou o fato ou com um ilícito.

Palavras-chave: Sujeição passiva tributária. Solidariedade. Interesse comum. Fraude.

ABSTRACT

Brazilian Tax Code (CTN) article 124 orders solidarity requirement I) From people who have common interest in the situation which makes up the main obligation triggering event and II) from people expressly appointed by law. The interpretation of the solidarity responsibility reach is controversial due the vagueness of subsection I with the term “common interest” and subsection II which is not clear about people who can be appointed as solidary and which laws could foresee such responsibility. This work aims to examine the legislative system, through revision of literature and administrative judged in the State of Sao Paulo scope, and to contribute with theoretical basis for tax authorities do the right indication of tributary liability. Most

¹ Agente Fiscal de Rendas no Estado de São Paulo desde 2002. Especialista em Direito Tributário pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Graduada em Direito pela Universidade de São Paulo.

authors support that in order to typify solidarity covered in subsection I from CTN art 124, the subject must have taken part in the tributary legal fact, qualifying the common interest as legal interest. Setting them apart in practical terms is troublesome, as real situations can involve fraud and are often more complex than the examples mentioned by doctrine. With regards to subsection II from CTN art 124, ordinary or complementary law will appoint solidarity according to the tributary legal fact, the relation with subject who performed the tributary legal fact or with an illicit.

Keywords: Indirect passive subjection; Solidarity; Common interest; Fraud.

1. INTRODUÇÃO

A solidariedade tributária é instituto que confere responsabilidade pelo pagamento do tributo a dois ou mais sujeitos passivos, podendo o sujeito ativo buscar do sujeito passivo a dívida integral.

O objetivo da pesquisa é conhecer os limites da solidariedade trazidos pelos incisos I e II do artigo 124 do Código Tributário Nacional por meio de revisão doutrinária e análise da jurisprudência administrativa no Estado de São Paulo, representada pelos julgamentos do Tribunal de Impostos e Taxas nos processos decorrentes de lançamento de ofício.

Para tanto, inicialmente serão apresentados os sujeitos ativo e passivo da relação tributária. Em seguida, serão estudados os tipos de sujeitos passivos, contribuintes e responsáveis, dando destaque aos requisitos para se escolher o responsável, que não tem relação direta com o fato jurídico tributário. Por fim, será tratada a solidariedade prevista nos incisos do art. 124 do CTN, tanto no aspecto teórico como no aspecto prático.

2. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Relação jurídica tributária é a prescrição normativa que vincula um sujeito ativo e um sujeito passivo no âmbito do Direito Tributário. Por força da incidência da lei, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, passa a ter o direito de exigir de outra, nominada sujeito passivo, o cumprimento de uma prestação tributária.

De acordo com o princípio da legalidade tributária, todos os aspectos da situação fática deverão estar descritos na lei, como previsão fática ou hipótese de incidência tributária, que se desdobra em antecedente e consequente. No antecedente, descreve-se o fato nos aspectos material, espacial e temporal. No consequente, prescreve-se a relação jurídica decorrente do fato em seus aspectos pessoal e quantitativo.

No aspecto material da hipótese de incidência, temos a descrição da conduta ou estado do sujeito, como por exemplo: prestar serviços de transporte interestadual ou ser proprietário de veículo automotor.

No aspecto espacial, temos a coordenada do local onde o fato reputa-se ocorrido, como por exemplo, na repartição alfandegária para o Imposto de Importação – II. Caso não haja essa coordenada específica de espaço, reputa-se ocorrido o fato na área de eficácia territorial da lei.

O aspecto temporal informa o momento em que ocorre o fato e nasce a obrigação tributária. No caso do ICMS, por exemplo, na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte.

No aspecto quantitativo, conjugando base de cálculo e alíquota, temos a quantia objeto da prestação tributária.

Por fim, o aspecto pessoal aponta os sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional tributária que nasce da ocorrência do fato jurídico.

Identificados os cinco aspectos ou critério da obrigação, seguimos no aprofundamento dos sujeitos integrantes da relação jurídica tributária.

Sujeito ativo é aquele que está no polo ativo da obrigação tributária, tem a aptidão para arrecadar e fiscalizar o tributo, ou seja, é o titular da capacidade tributária ativa. Pode ser pessoa jurídica pública ou privada.

No entanto, para Hugo de Brito Machado (2013, p. 143), conforme interpretação do art. 119 do CTN², pessoa jurídica de direito privado não pode ser sujeito ativo por lhe faltar competência para exigir o cumprimento da obrigação, o que inclui inscrição na dívida ativa e execução fiscal correspondente.

Nem sempre a pessoa política, que tem a competência tributária para editar normas, tem a capacidade tributária ativa. Nessa situação, chamada de parafiscalidade, o ente federado, conforme interesse público e mediante lei, delega à outra pessoa a aptidão para arrecadar e fiscalizar determinado tributo.

Sujeito passivo é aquele que responde pelo débito atinente à obrigação tributária. Comumente, é o contribuinte que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato jurídico tributário, mas outros podem ser os obrigados ao pagamento do tributo.

3. SUJEIÇÃO PASSIVA

O estudo da sujeição passiva tem sua importância na medida em que define quem vai satisfazer à determinada prestação fiscal. Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, que tem o dever de cumprir a obrigação ao credor ou sujeito ativo. Em função do objeto da obrigação, as obrigações podem ser classificadas como: principais (quando tratarem

² Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

de prestações com conteúdo pecuniário) ou acessórias (quando tratarem de prestações não pecuniárias).

Em regra, os doutrinadores entendem como sujeito passivo aquele que está em relação com o fato gerador ou fato jurídico praticado e classificam essa sujeição de acordo com o grau de participação nesse fato jurídico. Genericamente, podemos entender que o art. 121 do CTN dividiu a sujeição passiva nas espécies direta e indireta, respectivamente na figura do contribuinte e na figura do responsável.

Contribuinte é aquele que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico. Pessoal, porque o sujeito participa juridicamente da situação que constitui o fato tributário. E direta, porque é o personagem principal sem intermediário, em torno de quem os fatos ocorrem (NEDER, 2015, p. 274). A figura do contribuinte é geralmente identificada à vista da ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, é aquela pessoa que realiza o verbo, de ação ou de estado.

Nem sempre da descrição da hipótese tributária é possível extrair de forma clara, quem é o contribuinte do imposto. Nas situações de direito privado (que a lei tributária elege como fato gerador de tributo) que envolvem mais de uma pessoa, qualquer delas pode ser eleita contribuinte. Se o fato gerador do tributo é a transmissão de imóveis, por exemplo, qualquer das partes na operação pode ser considerada contribuinte pela lei (AMARO, 2011, p. 326).

No caso em que a lei opta por colocar outra pessoa, que não o contribuinte na posição de devedor, tem-se a figura da sujeição passiva indireta. Assim, se a pessoa tiver participação direta e pessoal com a situação jurídica, a lei fará essa pessoa constar da relação obrigacional como contribuinte. Se outras pessoas tiverem participação indireta com a situação jurídica e forem trazidas pela lei a responder pelo débito, serão considerados sujeitos passivos indiretos ou responsáveis.

Sujeito passivo indireto ou responsável é aquele que, não sendo contribuinte, figura na relação jurídica com o estado credor por motivo de conveniência, de necessidade, de garantia ou de sanção.

A presença do responsável revela uma modificação do sujeito passivo da obrigação porque o papel seria presumivelmente ocupado pelo contribuinte. O fato que resulta na responsabilidade não se confunde com o fato jurídico tributário, podendo ser anterior, concomitante ou posterior à ocorrência do fato tributário (FER-RAGUT, 2015, p. 38).

O fenômeno da responsabilidade decorre de duas normas jurídicas interligadas, a norma básica atinente à obrigação tributária e a norma complementar atinente à responsabilidade (DERZI, 2015, p. 1121 e SCHOUERI, 2017, p. 584).

3.1. Limites para eleição do sujeito passivo indireto

A Constituição Federal não determina quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. O constituinte

apenas se reporta a um evento (como operação relativa à circulação de mercadorias) ou a bens (produto industrializado), deixando bases para o legislador ordinário desenhar a estrutura da hipótese normativa e escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal. Ou seja, existe previsão constitucional da materialidade passível de tributação e atribuição de competência aos entes políticos, mas inexistente indicação de sujeito passivo tributário (CARVALHO, 2007, p. 329 e FERRAGUT, 2011, p. 35).

Adicionalmente, a Carta Magna em seu art. 146, III, “a”³ determina que é necessário cumprir regras gerais fixadas na lei complementar. Tendo as orientações da Constituição Federal e da lei complementar, é o legislador ordinário quem define o contribuinte e o responsável da obrigação tributária. A lei ordinária, com fundamento último de validade na Constituição, estabelecerá o arranjo da regra matriz de incidência tributária, repetindo ou detalhando a regra de responsabilidade constante no CTN, não podendo invadir espaço reservado às normas gerais de Direito Tributário (julgamento no STF do Recurso Extraordinário 562.276 – Paraná, voto da Ministra Ellen Gracie, de 18/09/2014).

O Código Tributário Nacional, além de trazer as normas complementares para eleição do sujeito passivo em seus artigos 121, parágrafo único, II e 128, define desde logo hipóteses de responsabilidade em seus arts. 130 a 137 (dos sucessores, de terceiros e por infrações). São casos em que, para punir ou para garantir o pagamento do tributo, a lei complementar escolhe terceiros para figurarem no polo passivo da obrigação mesmo sendo sujeitos estranhos ao fato tributado.

Como se verifica, a imputação de solidariedade entre os sujeitos passivos tem suas restrições. De acordo com o art. 128 do CTN⁴, a lei está autorizada a trazer outras pessoas além dos estipulados no próprio código, mas não pode responsabilizar qualquer terceiro.

Esse terceiro que não participa do binômio Fisco-contribuinte pode ser eleito para ocupar o polo passivo da obrigação tributária desde que tenha relação indireta com o fato jurídico tributário.

Alargando um pouco do conteúdo do art. 128 do CTN, que literalmente trata de terceira pessoa vinculada ao fato gerador, Maria Rita Ferragut (2013, p. 43) ressalta também a possibilidade, não expressamente explicitada no código, de responsabilizar aquele que tenha vinculação como o sujeito que realizou o fato.

³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

⁴ 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.

Como exemplo, a autora cita o pai responsável pelos tributos devidos pelo filho menor, onde a sujeição passiva indireta decorre de lei que considera o vínculo existente entre os sujeitos, ou seja, realizador do fato jurídico e responsável.

Portanto, independentemente de ter provocado ou ter tirado proveito econômico do fato jurídico tributário, identificado o vínculo indireto entre o sujeito e a situação que constitui fato gerador ou o vínculo do sujeito com o outro que praticou o fato jurídico, a lei pode colocá-lo na posição de sujeito passivo indireto (responsável). Desde que, alerta Luciano Amaro (2011, p. 338), o sujeito tenha alguma possibilidade de ação no sentido de evitar esse ônus ou diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido pelo contribuinte.

Sobre a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no art. 145, § 1º da CF, alguns autores entendem que os princípios são sempre imperativos para proteger o sujeito passivo da relação (DERZI, 2015, p. 1121). Outros entendem que a imperatividade da capacidade de contribuir ocorre somente quando o responsável tiver relação com o fato jurídico da obrigação tributária. O que não ocorre, por exemplo, como os responsáveis pessoais escolhidos pelo art. 137 do CTN (BECHO, 2011, p. 130). Uma terceira corrente, por sua vez, entende que a capacidade contributiva não corresponde às condições da pessoa, mas sim à manifestação objetiva de riqueza do fato jurídico. Para Maria Rita Ferragut (2013, p. 45) sujeito passivo não precisa ser aquele que em aptidão para suportar economicamente o ônus fiscal daquele que realizou o fato: *Não fosse assim, a Constituição teria previsto apenas um critério material – ter patrimônio – e todos os tributos incidiriam independentemente dos fatos passíveis de tributação. Apenas a capacidade econômica da pessoa seria relevante.*

3.2. Solidariedade como espécie de responsabilidade

Em face da conceituação estabelecida no código, o responsável é sempre uma terceira pessoa em relação ao fato jurídico tributário (fora da relação Fisco – contribuinte). Entretanto, as nomenclaturas e a classificação dos responsáveis no CTN provocam divergência na doutrina.

Causa questionamentos, por exemplo, quanto a considerar a solidariedade uma espécie de responsabilidade. Afinal, o art. 124 do CTN não fala em responsáveis, mas sim em pessoas “solidariamente obrigadas”. Ademais, os solidários tratados nos arts. 124 e 125 do CTN ficam fora do Capítulo V – “Responsabilidade Tributária”, dentro do capítulo anterior, “sujeição passiva”, sugerindo que a solidariedade pode não pertencer ao campo da responsabilidade tributária.

Para Luciano Amaro (2011, p. 342) e Maria Rita Ferragut (2013, p. 79) norma de solidariedade é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o art. 124 estar localizado fora do capítulo específico no CTN. Nessa linha de pensamento,

o devedor solidário assume uma responsabilidade que não lhe pertence, figurando, portanto, como terceiro na relação jurídica.

A propósito, no caso do inciso I do art. 124 do CTN, o solidário assume, ao mesmo tempo, o papel de contribuinte e responsável, já que cada um deles dá causa apenas à parte do débito. Cada codevedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que cabia ao outro (DARZÉ, 2010, p. 239 e AMARO, 2011, p. 342).

Desse modo, se quatro irmãos forem coproprietários de um imóvel sujeito ao IPTU, cada um deles manifesta capacidade contributiva sobre 25% do imóvel. No caso de ser exigido o pagamento integral a um deles, este coproprietário se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse e como responsável pelo pagamento do tributo que exceder esse quinhão.

Segundo Regina Helena Costa (2017, p. 220), a solidariedade pode envolver tanto contribuintes como responsáveis. A hipótese de solidariedade em relação às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal não constitui modalidade de sujeição passiva indireta. Na hipótese prevista no inciso I do art. 124 do CTN, os devedores não são terceiros porque eles próprios realizam a situação descrita na hipótese de incidência, sendo, portanto, contribuintes na relação tributária. Diferentemente da descrição prevista no inciso II do mesmo artigo, em que a solidariedade não vem da participação na situação fática, mas sim da determinação de lei.

Para Misabel Derzi (2015, p. 1125), todavia, o CTN corretamente disciplinou a matéria solidariedade em seção própria, estranha ao capítulo referente à responsabilidade tributária. Afirmar que a solidariedade é simples forma de garantia e maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Assim como Renato Lopes Becho (2011, p. 127) que entende ser a solidariedade não uma subespécie da responsabilidade tributária, mas sim um efeito da tributação nas hipóteses em que existam mais de um sujeito passivo direto ou indireto.

4. SOLIDARIEDADE

O conceito de solidariedade está definido no art. 264 do Código Civil: *Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.*

No direito privado, com base na lei ou na vontade das partes, mais de um credor pode figurar no polo ativo, e mais de um devedor pode figurar no polo passivo da obrigação. No Direito Tributário, todavia, solidariedade é sempre matéria de lei, interessando apenas à solidariedade passiva (dos devedores).

Quando demandado, o devedor solidário tem que pagar a totalidade da obrigação tributária. Como expresso no parágrafo único do art. 124 do CTN, não há benefício de ordem. A exigência pode ser feita a qualquer um dos coobrigados ou

a todos, conforme escolha do credor. O credor tem a possibilidade de direcionar a cobrança e a execução a quem tiver maior patrimônio em prol da eficiência na arrecadação. A Fazenda Pública tem o direito de acionar qualquer dos devedores solidários, isoladamente ou conjuntamente, simultaneamente ou sucessivamente. No entanto, quem solver com a dívida, tem o direito de exigir dos demais codevedores a parcela que compete a cada um deles.

O art. 125 do CTN deixa claro, salvo disposição em contrário, 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.

Importante registrar que o art. 134 do CTN, embora arrole pessoas que respondem solidariamente com o contribuinte nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis não trata de responsabilidade solidária, mas sim de responsabilidade subsidiária. Como expresso no artigo, o responsável neste caso é chamado a satisfazer a obrigação somente *nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*. Ou seja, diferentemente da solidariedade, a subsidiariedade implica benefício de ordem, sendo o devedor subsidiário chamado apenas quando não for encontrado o devedor principal ou se este não possuir patrimônio suficiente para pagar o débito.

O art. 124 do CTN, em seus incisos I e II, estabelece que são solidariamente obrigados: (i) aqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário e (ii) aqueles que forem expressamente designados em lei. No primeiro caso de solidariedade, em que há interesse comum, podemos denominar de solidariedade de fato ou material e no segundo caso, em que as pessoas se tornam solidárias por previsão legal, podemos denominar de solidariedade de direito ou legal.

Dada a importância destes critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva e para o estudo do presente trabalho, passamos a tratar detalhadamente cada um dos enunciados normativos a seguir.

4.1. O inciso I do art. 124 do CTN – sentido da expressão “interesse comum”

De acordo com o inciso I do art. 124 do CTN, nas situações em que mais de uma pessoa tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, haverá solidariedade.

Mesmo que lei específica, instituidora do tributo, não estipule as hipóteses em que exista esse interesse, o art. 124, I, do CTN é norma geral, aplicável a todos os tributos e fundamento suficiente para imposição de solidariedade. Desnecessário ser reiterada em lei, senão todas as hipóteses de solidariedade estariam baseadas no

inciso II do mesmo artigo, que dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

Assim, o agente fiscal, observando a situação caso a caso, está autorizado a constituir o crédito tributário indicando como sujeito passivo toda e qualquer pessoa que tiver *interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*.

Todavia, a aplicação da norma não é simples, uma vez que interesse comum é um termo aberto, vago, indeterminado, que não permite identificar com segurança o nexo entre os devedores da prestação tributária, e por isso requer um esforço interpretativo.

Marcos Vinícius Neder (2010, p. 1015), com base nos escritos de Alf Ross, faz distinção entre termos interesses coincidentes, contrapostos e comuns, usando como exemplo a compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas:

Vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores.

A interpretação da maioria da doutrina (NEDER, 2010, p. 1015; BECHO, 2014, p. 137; COELHO, 2015, p. 163; SCHOUERI, 2017, p. 581) é que para serem solidários, os responsáveis devem estar no mesmo polo da relação jurídica que serve de substrato para ocorrência do fato gerador.

Andréa Darzé (2010, p. 239) sintetiza essa linha de pensamento da seguinte forma:

O artigo 124, I, do CTN, serve como fundamento para imputação de obrigação solidária apenas nos casos em que,

- i. consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, existe mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU ou do IPVA, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel ou veículo automotor, respectivamente;
- ii. nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio jurídico bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições diversas e, por isso mesmo, com objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo polo da relação e tão somente se estiverem praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame.

Nesse sentido, dão à expressão interesse comum uma interpretação bastante restritiva, equiparando interesse comum a interesse jurídico (que surge da existência de direitos e deveres idênticos entre as pessoas situadas no mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato gerador tributário). O interesse de fato,

social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo não autorizaria a aplicação do art. 124, I, do CTN, mas tão somente o interesse jurídico comum entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte fático da incidência do tributo.

Apesar desse entendimento majoritário, não há uma conceituação definitiva sobre o termo adotado pelo legislador de 1966. Afinal, é difícil definir com clareza os limites do interesse jurídico e diferenciá-lo dos demais tipos de interesse, já que é o direito que atribui aos fatos políticos, econômicos e sociais uma qualificação jurídica relevante. É tarefa intrincada diferenciar interesse jurídico do interesse econômico no caso em concreto uma vez que o interesse jurídico nunca é vazio de conteúdo.

Cabe registrar a posição de outra parte da doutrina que associa interesse comum ao interesse econômico-financeiro como nexos para estabelecer a solidariedade.

Carlos Jorge Sampaio Costa (1978, p. 302), por exemplo, revisando a literatura estrangeira ressalta a relevância do caráter econômico, bem como do objetivo social da norma tributária. Afirma que *da mesma maneira que se deve dar relevância ao conteúdo econômico da norma tributária, na caracterização do fato gerador, deve-se fazê-lo também na caracterização do sujeito passivo*. Ou seja, todos que tiverem interesse econômico na realização do suporte fático da obrigação tributária deverão contribuir *para que o estado possa atingir sua finalidade de promover o bem comum, bem este que se sobrepõe a qualquer interesse individual, por mais legítimo que possa ser*.

Afirma Gilberto Etchaluz Villela (2002, p. 83) que existe interesse comum quando os envolvidos no fato econômico tornado fato jurídico tributário tem algum benefício econômico.

Mesmo considerando o entendimento da maioria da doutrina de que a solidariedade é constituída com o interesse jurídico, que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas no mesmo polo de uma relação que constitua fato jurídico tributário, os casos práticos se mostram mais complexos do que os exemplos que a doutrina repete (copropriedade de imóvel para fins de IPTU).

As empresas estão cada vez mais estruturadas para maximizar seus lucros, em forma de diversas sociedades independentes integrantes de grupos econômicos. Apesar de ser uma estratégia empresarial atraente economicamente e válida juridicamente, não é rara a sua utilização para práticas fraudulentas. *É muito comum, por exemplo, que as despesas e as dívidas de um conglomerado empresarial sejam transferidas a uma das empresas do grupo, economicamente esvaziada, para beneficiar as demais*. (RIBEIRO, 2015, p. 69).

Para proteger a coletividade da indevida vantagem de grupos econômicos criados exclusivamente para reduzir risco, alguns doutrinadores e julgadores vêm identificando interesse comum decorrente da unidade de interesse jurídico das várias

pessoas pertencentes a uma sociedade de fato. Muito tem se refletido sobre a responsabilidade solidária de grupos econômicos e o redirecionamento de execuções fiscais, motivo pelo qual, trataremos em item específico a seguir.

4.1.1. – Interesse comum em grupos econômicos

Embora não exista no ordenamento jurídico brasileiro um conceito de grupo econômico, a doutrina entende que o grupo se configura com a existência de diversas empresas com personalidade jurídica própria, sob direção, controle ou administração de outra. São dois os tipos de grupos econômicos: de direito e de fato. O grupo econômico de direito é formalmente constituído entre a sociedade controladora e as sociedades por ela controladas, *mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns* (art. 265 da Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações). O grupo econômico de fato, por sua vez, é o que existe na realidade, embora não esteja formalizado nos termos da lei societária, o que não significa ser algo ilícito.

No Direito do Trabalho, é comum a responsabilização solidária das empresas do mesmo grupo econômico.⁵ Entretanto, em respeito ao princípio da legalidade, a legislação dirigida a assegurar os direitos dos trabalhadores não tem aplicação imediata no Direito Tributário. É necessário lei tributária que identifique a hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota. Ou seja, não é possível transferir o conceito da norma trabalhista (ter o grupo o mesmo comando) como hipótese de incidência de norma tributária.

É dominante na doutrina o entendimento de que não é possível submeter um grupo econômico à responsabilidade solidária com mero fundamento na unidade de gestão ou pelo simples fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo. A mera existência de grupos econômicos não altera a identidade autônoma das empresas associadas nem a separação de personalidades, respondendo cada uma delas por suas próprias dívidas de forma independente, salvo disposição em contrário.

Como vimos no item anterior deste trabalho, contudo, havendo interesse comum, os integrantes do grupo econômico serão solidariamente responsáveis.

Para Bradson Tibério Luna Camelo (2009, p. 21), caso o grupo econômico constitua na verdade uma sociedade em comum, evidencia-se interesse comum de todas as pessoas jurídicas envolvidas no fato gerador (atuação empresarial), pois

⁵ Conforme o § 2º do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT:

§ 2º – Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

todas se beneficiam dos atos negociais de qualquer uma delas. Por haver unidade empresarial, haverá solidariedade entre todas as pessoas jurídicas formadoras do grupo econômico.

Todavia, defende a maioria da doutrina que esse interesse comum seria trazido pela realização conjunta do fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária. Admitem, entretanto, a responsabilização solidária nos casos de fraude ou simulação.

Segundo Andréa Darzé (2010, p. 248), mesmo que o débito tenha sido contraído exclusivamente no interesse de uma empresa, todas as outras poderão ser chamadas nos casos em que o formato de grupo econômico é utilizado para se obter vantagens fiscais ilícitas como, por exemplo, no desvio dos fins estabelecidos nos atos constitutivos para mascarar a realização do fato tributário ou na transferência de parcela de seus bens de modo a ficarem sem patrimônio para pagar suas dívidas. Afinal, esses grupos constituídos por diversas pessoas são na essência, uma única sociedade porque a independência é fictícia.

Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 76) confirma a responsabilização das empresas que formam o grupo econômico em caso de fraude, com base no art. 124, I, do CTN:

Naturalmente, ali onde houver fraudes poder-se-á justificar o redirecionamento, mas deve se perceber que a razão de assim ser possível proceder não coincide com existência de um grupo econômico, mas na comprovação dos elementos prescritos pelo direito que caracterizam o conluio fraudulento e permitiriam o redirecionamento nesses casos. Deve-se, porém, atentar que cada um desses elementos – em especial o intuito de fraudar – deve ser devidamente provado, preenchendo os elementos do tipo legislativo correspondente ao mecanismo de responsabilidade que se aplique ao caso concreto (arts. 124, I, 128, 134 ou 135 do CTN).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2015, p. 184) conclui sobre a responsabilização nas hipóteses em que se verificar: i) constituição irregular da sociedade, ii) interesse comum entre as sociedades quando da realização de fato jurídico tributário em conjunto e iii) abuso de forma de Direito Privado de modo a caracterizar dissimulação, tal como conceituada no Direito Civil.

Afinal, observada a função social da empresa perante os empregados, os fornecedores, a comunidade em que atua e o próprio estado, não é admissível que, sob a alegação de separação patrimonial, a formação de grupo econômico seja utilizada para se eximir de responsabilidade.

Em 1978, Carlos Jorge Sampaio Costa (p. 305) já afirmava que nos casos de fraude e conluio, torna-se presumido o interesse comum, podendo o Fisco *considerar todas as pessoas físicas ou jurídicas de um grupo econômico solidariamente responsáveis pelos débitos tributários*.

De se notar a linha tênue entre licitude e ilicitude envolvendo grupos econômicos, comumente de fato, e a necessidade de produção de provas para configurar a solidariedade entre as empresas criadas para o fim de burlar deveres. Importante destacar o trabalho da fiscalização a quem cabe averiguar e demonstrar se o grupo econômico foi montado como artifício para o fim de sonegar tributos. Se o agente fiscal de rendas tiver provas de que as empresas estão atuando na realidade como uma única empresa, tendo, portanto, o mesmo interesse e vínculo ao fato jurídico tributário, desde logo, deverá indicar todos os sujeitos envolvidos no polo passivo da obrigação tributária.

Marcelo Miranda Ribeiro e Antônio Augusto Cruz Porto (2015, p. 72) ressaltam a importância de ser demonstrada a independência fictícia das pessoas jurídicas que compõem o grupo econômico. Como não há uma prova documental inequívoca de constituição de sociedade empresária meramente formal, os autores apresentam uma série de indícios que podem ser levantados pela fiscalização:

Entre os elementos de prova mais comum, cabe ao Fisco demonstrar que as diversas empresas se submetem a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial; que há identidade de administradores (quadro societário formado pelos mesmos indivíduos ou seus parentes); que há estrutura administrativa compartilhada; que há atuação empresarial idêntica, similar ou complementar; que as sedes das diversas empresas se localizam em um mesmo lugar, sendo difícil individualizá-las no plano físico; a existência de comercialização apenas entre elas dos respectivos produtos; o fechamento e abertura de empresas (empresas devedoras mantidas ativas com CNPJ original, enquanto são esvaziadas de suas atividades produtivas, que são “absorvidas” por outras empresas do grupo e transformadas em suas filiais); mesma página na internet; mesma marca, logotipo e local de vendas; esvaziamento patrimonial com inclusão de “laranjas” no contrato social; mesmos prestadores de serviços (advogados, contadores, quadro de funcionários, etc.); reclamações trabalhistas que as coloquem em conjunto no polo passivo de obrigações trabalhistas; empréstimos entre empresas sem cobrança de juros; cessão gratuita de bens; identidade de empregados; identidade de endereços; ausência de bens suficientes para suportar a dívida; confusão patrimonial; bens dos estabelecimentos em comum; funcionários trabalhando indistintamente a uma e outra empresa; idêntica representação legal; procuração pública do representante de uma empresa, outorgando aos sócios administradores da outra empresa poderes de administração; mesmo galpão industrial; relógio de ponto único etc.

Maria Rita Ferragut (2014, p. 97), não obstante, de maneira um pouco diversa, considera um erro atrelar interesse comum a controle na condução dos negócios, confusão patrimonial e fraude. Ao que parece, segundo a autora, configurado o ilícito (desvio dos fins das sociedades para mascarar a realização de fato tributário ou impossibilitar o adimplemento da obrigação), o fundamento legal que autorizaria o

redirecionamento da cobrança não seria o art. 124, I, do CTN, mas sim outro dispositivo legal, o art. 50 do Código Civil. Neste caso, a autoridade fiscal somente por meio de ordem judicial poderia desconsiderar os contornos dos atos jurídicos praticados para atingir indistintamente os bens das empresas que compõem o grupo.

A despeito desse posicionamento, prevalece o entendimento que dispensa a desconsideração da personalidade jurídica para atingir o patrimônio do conjunto das empresas do grupo. Afinal, identificado o interesse comum entre as empresas de um grupo em conluio ou fraude, as empresas agem como uma única pessoa jurídica, realizando, portanto, o fato jurídico tributário em conjunto. Não há necessidade de recorrer à desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, pois o art. 124, I, do Código Tributário Nacional já é aplicável nesse caso.

Leonardo Nuñez Campos e Juliana Furtado Costa Araújo (2015, p. 61), com base na análise da doutrina e da jurisprudência, sintetizam o assunto da seguinte forma:

(...) o interesse comum está caracterizado quando empresas de um mesmo grupo realizam conjuntamente o fato jurídico tributário ou atuam com conluio ou fraude.

A justificativa para esta segunda hipótese está exatamente na ideia de que quando se tem fraude ou conluio, apesar de se identificar distintas pessoas jurídicas, estas se unem com o objetivo de ocultar a ocorrência do fato jurídico tributário ou mesmo distorcê-lo. Assim, o que teria, de fato, é uma única empresa, cuja atuação é mascarada pela existência de outros, com o objetivo de blindar o patrimônio, confundir a fiscalização e, em última instância, evitar o pagamento do tributo.

Por todo o exposto, podem ser responsabilizadas as empresas que compõem grupo econômico quando atuarem com interesse comum (compreendido pela maioria da doutrina como realização conjunta do fato jurídico tributário) ou quando houver fraude ou conluio nas suas inúmeras formas para não pagar o tributo devido.

4.1.2. Interesse comum no tribunal administrativo do Estado de São Paulo

Com o objetivo de identificar a jurisprudência nos últimos 5 anos do Tribunal de Imposto e Taxas – TIT sobre interesse comum e o art. 124 do CTN, foram analisados os julgados disponíveis para consulta pública no endereço eletrônico do tribunal⁶.

Deste universo, destacam-se os julgamentos da Câmara Superior do TIT nos Autos de Infração e Imposição de Multa – AIIM nº 3.142.021-7 (publicado em 30/04/2015) e 3.141.511-8 (publicado em 11/05/2015). Nos dois casos, um

⁶ <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>

supermercado foi acusado de praticar infrações tributárias, tendo como solidárias pessoas físicas (sócios) e pessoas jurídicas (outros supermercados constantes como sucessores). Havia a aparência de uma série de sucessões de empresas, mas a fiscalização demonstrou que os quadros societários das empresas de razão social diferente tinham a mesma composição de sócios.

As empresas mantinham a exploração da mesma atividade (comércio varejista na modalidade supermercados), mantinham o mesmo nome fantasia, o mesmo endereço, a mesma clientela, os mesmos equipamentos e instalações, alterando apenas a razão social e o número de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Nos julgamentos da Câmara Superior, ficou assentado que não houve sucessão e que o conjunto das empresas atuava, na realidade, como uma única empresa, configurando, portanto, o interesse comum de que trata o inciso I do art. 124 do CTN. Com relação aos sócios, decidiu-se que o comportamento deliberado e reiterado da sonegação de informações ao Fisco caracterizou embaraço a fiscalização e afronta às disposições legais que impõe aos administradores os deveres de prestação de informações e exibição de livros e documentos, justificando assim a aplicação da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN.

Em outro caso, referente ao AIIM nº 4.046.653-0, a fiscalização demonstrou a associação de várias empresas do ramo de fabricação de farelo de soja e óleo de soja destinados à indústria de ração animal, frigoríficos e produtores rurais em um esquema para sonegar o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS referente à circulação de mercadorias. A fraude envolvia a utilização de empresas de fachada constituídas no Estado de São Paulo, com filiais em outros Estados, as quais eram responsáveis por gerar créditos em favor de destinatários paulistas dessas mercadorias.

Interceptações telefônicas, mensagens eletrônicas, fatos e documentos apurados pela ação fiscal conjuntamente com o Ministério Público de São Paulo demonstraram operações fictícias de industrialização por terceiros e simulações de operações interestaduais que tinham como finalidade acobertar as reais operações e aumentar o creditamento do ICMS, o que ensejou a responsabilização solidária das pessoas envolvidas.

A Primeira Câmara Julgadora do TIT, em 20/06/2016, manteve a autuação por falta de emissão de documentos fiscais, exigindo o imposto incidente nas reais operações, e manteve também a solidariedade das pessoas envolvidas na fraude, por força do art. 124, inciso I, do CTN e do art. 9º, XI e XII da Lei nº 6.374/89⁷, que

⁷ Artigo 9º – São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

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

regula o ICMS. Cabe apontar a interpretação da juíza relatora quanto aos incisos XI e XII do art. 9º da lei de regência do ICMS. Segundo depreende-se do julgamento, os referidos dispositivos seriam decorrência do art. 124, I, do CTN.

Da análise desses 3 julgados do TIT, nota-se que a aplicação da solidariedade com base no interesse comum de que trata o art. 124, I, do CTN esteve relacionado com a associação de empresas envolvidas em fraude, simulação e abuso de personalidade para diminuir o pagamento de imposto de modo ilícito.

Registre-se que a pesquisa no endereço eletrônico do TIT, mediante a busca pelas palavras “interesse comum 124 CTN” nas ementas, trouxe uma maioria de julgados referentes à infração por recebimento de mercadorias com documentos inidôneos. São casos de operações com mercadorias acobertadas por Notas Fiscais inábeis, consideradas operações sem documentação fiscal, nos termos do art. 68 da Lei nº 6.374/89, ensejando a responsabilização solidária do comprador que recebe as mercadorias nessa condição, fundamentada no parágrafo único, inciso XI, do art. 9º da Lei nº 6.374/89, que presume ter interesse comum o adquirente da mercadoria em operação sem Nota Fiscal.

Do que se pode observar, segundo a jurisprudência do TIT, os incisos XI, XII e parágrafo único do art. 9º da Lei nº 6.374/89 têm como suporte o art. 124 do CTN. Ou seja, o art. 124 do CTN tem sido aplicado às particularidades do ICMS por meio do detalhamento expresso na lei que dispõe sobre a instituição do imposto.

Por fim, para complementar o assunto, cabe consignar a conclusão da revisão da jurisprudência do TIT feita por Luciano Garcia Miguel (2011, p. 229), mais ampla por ter passado por diferentes épocas. De acordo com o autor, para o TIT interesse comum é equivalente a interesse de fato:

Pela análise das decisões colacionadas, verificamos que o TIT entende que o interesse de fato caracteriza o interesse comum a que alude o inciso I do art. 124 do CTN, e, dessa forma, é possível responsabilizar solidariamente todos aqueles que estão envolvidos na operação, independentemente da posição que ocupam da relação jurídica base que deu ensejo à autuação fiscal.

4.1.3. Interesse comum no Poder Judiciário

Em análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, Leonardo Nuñez Campos e Juliana Furtado Costa Araújo (2015) estudaram 16 acórdãos que tratavam de grupos econômicos e responsabilidade solidária baseada no art. 124, I, do CTN. Todos envolviam instituições financeiras. Pode-se dizer que o entendimento

XII – solidariamente, todo aquele que efetivamente concorra para a sonegação do imposto.

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

dominante do STJ está alinhado com a doutrina majoritária quando afirmam que é aplicado o interesse comum somente nos casos onde há interesse jurídico comum no fato tributário, ou seja, nos casos de prática conjunta do ato.

Oportuno transcrever parte do julgamento relatado pelo Min. Luiz Fux no REsp 859.616/RS, de 18 de setembro de 2007, que passou a orientar os demais julgados do STJ:

7. Conquanto a expressão “interesse comum” – encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

(...)

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

10. In casu, verifica-se que o Banco Alfa S.A. não integra o polo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S.A. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.

Leonardo Nuñez Campos e Juliana Furtado Costa Araújo (2015, p. 56) observam que nenhum dos casos analisados pelo STJ na pesquisa foi utilizado o art. 124, I, do CTN para fundamentar a responsabilização de grupos econômicos de fato de outros segmentos (que não instituições financeiras), bem como de grupos envolvidos em suspeita de fraude, simulações ou abuso de personalidade jurídica. O STJ até hoje não entrou no mérito do direcionamento de autos de infração, execuções fiscais e inscrição de dívida ativa de tributos não previdenciários nos casos fraude, simulação, confusão patrimonial e abuso de personalidade, com base no art. 124, I, do CTN. Tendo em vista a aplicação da Súmula 7 (“a pretensão de simples reexame

de prova não enseja recurso especial”), a Corte ainda não aprofundou nas diversas questões envolvidas no tema ⁸.

4.2. O inciso II do art. 124 do CTN

O inciso II do art. 124 do CTN estabelece que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”. Nesses casos não abrangidos pelo inciso I do mesmo artigo, quando o terceiro tiver algum outro interesse que não o interesse comum, o terceiro será eleito por lei.

Para autores como Maria Rita Ferragut (2013, p. 81), as pessoas solidariamente obrigadas são as trazidas pelos artigos 134, 135 e 137 do CTN. Entretanto, a maioria dos autores entende que a solidariedade prevista no inciso II não se restringe às pessoas expressamente indicadas no CTN, devendo o legislador observar os requisitos exigidos pelos demais artigos do CTN.

Conforme explicação de Regina Helena Costa (2017, p. 220), a prescrição do inciso II do art. 124 do CTN aparentemente inócua dado que a solidariedade tributária sempre decorre de lei, também atinge sujeitos que não participam da situação fática que constitui hipótese de incidência tributária. Nesses casos, não seria configurada propriamente a solidariedade da obrigação principal, mas sim um vínculo jurídico deflagrado pela ocorrência de um ilícito.

Ou seja, os limites previstos no art. 128 do CTN (*terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*) podem ser dispensados *se o legislador se apropriar de fato ilícito como antecedente da regra de responsabilidade solidária e se valer de lei complementar para introduzir a presente norma no sistema*, nos dizeres de Andréa Darzé (2010, p. 256).

Andréa Darzé (2010, p. 260) distingue duas situações referentes ao inciso II do art. 124 do CTN, podendo a solidariedade ser designada por lei ordinária ou lei complementar. Lei ordinária para estabelecer solidariedade de responsáveis que mantêm relação indireta com o fato jurídico tributário. Lei complementar, caso a escolha seja pelos sujeitos que mantêm vínculo apenas com o realizador do suporte factual do tributo, por estar alterando disposição do Código Tributário Nacional. Resume a introdução da solidariedade por meio de leis, conforme o seguinte:

- i) se o laço de solidariedade unir pessoas que têm relação indireta com o suporte fático do tributo, sua introdução no sistema poderá ser feita mediante lei ordinária;

⁸ Registre-se que refeita a pesquisa no site do Superior de Justiça, www.stj.jus.br, em 9/10/2017 não foi encontrado julgado diferente dos casos analisados por Leonardo Nuñez Campos e Juliana Furtado Costa Araújo em 2015, indicando, portanto que o assunto ainda não foi devidamente analisado nos tribunais.

ii) caso este vínculo recaia sobre pessoas que mantêm relação apenas com o sujeito que realizou o pressuposto de fato da tributação, então, o único instrumento que poderá instituí-lo será a lei complementar.

Em síntese, o inciso II do art. 124 do CTN é norma dirigida ao legislador. Quando a pessoa tiver relação indireta com o fato jurídico tributário, a solidariedade pode ser estabelecida por lei ordinária. Mas quando tratar de pessoa que não tenha relação indireta com o fato jurídico tributário e sim com a pessoa que realizou o referido fato ou quando tratar de fato ilícito, a solidariedade deverá ser estabelecida por lei complementar.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

1 – A responsabilidade tributária decorre de dois fatos: do nascimento da pretensão tributária e da norma secundária que aponta a obrigação tributária ao responsável (terceiro na relação Fisco – contribuinte)

2 – Solidariedade é forma de responsabilidade prevista nos arts. 124 e 125 do CTN porque o devedor solidário assume obrigação como terceiro na relação jurídica tributária.

3 – Podem ser eleitos para ocupar o polo passivo aqueles que tiverem vínculo indireto com o fato jurídico tributário, aqueles que tiverem vínculo direto ou indireto com o sujeito que praticou o fato ou aqueles que não tiverem vínculo com o fato, mas que mereçam uma sanção.

4 – São motivos para escolha do responsável: punição, eficiência na arrecadação e garantia do crédito público.

5 – A capacidade contributiva do responsável não é critério a ser seguido pelo legislador. Importa a valoração do fato jurídico e não a riqueza da pessoa.

6 – Art. 124, I, do CTN é norma geral aplicável a todo e qualquer sujeito que tenha interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário sem necessidade de previsão em lei específica.

7 – Considerável corrente doutrinária afasta o interesse econômico e o interesse de fato, atribuindo à expressão interesse comum a qualificação de interesse jurídico, ou seja, podem ser solidários apenas aqueles que estiverem no mesmo polo da relação jurídica privada que constitua o fato tributário, assumindo direitos e deveres idênticos.

8 – Entretanto, até os dias de hoje o inciso I do art. 124 do CTN suscita controvérsias, não havendo uma interpretação definitiva do que quis dizer o legislador. Os casos reais não são tão simples como os apresentados pela doutrina.

9 – Não basta pertencer ao mesmo grupo econômico para que uma empresa seja responsabilizada por uma obrigação tributária decorrente de fato do qual não participou.

10 – É válida a responsabilização solidária nos casos em que as sociedades pratiquem o fato jurídico tributário em conjunto e quando envolva alguma irregularidade, fraude, simulação ou conluio que caracterize por fim o interesse comum.

11 – Importante o trabalho da fiscalização para identificar e produzir provas que demonstrem fraude, simulação ou conluio nas situações em que as empresas atuem na realidade com o mesmo objetivo de ocultar ou distorcer o fato jurídico tributário.

12 – Os julgados pesquisados no Tribunal de Impostos e Taxas sobre interesses comuns mais recentes (últimos 5 anos) envolveram: i) fraude, em que as empresas existentes apenas formalmente são consideradas solidárias por atuarem na realidade como uma única empresa, e ii) na maioria dos casos, adquirente de mercadoria em operação realizada sem documentação fiscal.

13 – No caso do Estado de São Paulo, os incisos XI, XII e parágrafo único da Lei nº 6.374/89, conforme dinâmicas próprias do ICMS, estabeleceram o vínculo de solidariedade em conformidade com as normas gerais de direito tributário previstas no CTN.

14 – A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça confirma o entendimento majoritário da doutrina, contudo, não aprofunda questões que circundam o tema.

15 – A lei a que se refere o inciso II do art. 124 do CTN, que dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas em lei, será: i) ordinária, quando envolver pessoas que têm relação indireta com o fato jurídico tributário; ii) complementar, quando envolver pessoa que mantém relação apenas com o sujeito que realizou o fato jurídico tributário ou quando envolver ilícito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BECHO, Renato Lopes. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.192, p. 113-131, set., 2011.

_____. A responsabilização tributária de grupo econômico. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.221, p. 129-138, fev., 2014.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do código tributário nacional. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.167, p.39-54, ago., 2009.

CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade tributária de grupo econômico de fato. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.170, p. 16-22, nov., 2009.

CAMPOS, Leonardo Nuñez; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Grupo econômico e responsabilidade tributária – Análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais: v. 23, n.124, p. 47-65, set./out., 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *A figura do grupo econômico de fato e requisito do controle comum para sua caracterização*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Grupos econômicos. Porto Alegre: Lex Magister, p. 61-78, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Grupos econômicos. Porto Alegre: Lex Magister, p. 157-185, 2015.

_____. O sujeito passivo da obrigação tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.240, p. 145-169, set., 2015.

COSTA, Jorge Sampaio Costa. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador. *In: Revista de Direito Tributário*, ano II, n.4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 300-305, 1978.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DARZÉ, ANDRÉA Medrado. *Responsabilidade Tributária Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.229, p. 88-101, out. 2014.

FUNARO, Hugo. *Sujeição passiva indireta no Direito Tributário Brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no código tributário nacional*. São Paulo: IBDT, Quartier Latin, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. A solidariedade na relação tributária e a liberdade do legislador no art. 124, II, do CTN. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo n.195, p.58-67, dez., 2011.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. Responsabilidade tributária e desenvolvimento econômico. *In: Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte: v.12, n.71, p. 9-19, set./out., 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.236, p. 91-104, maio, 2015.

MIGUEL, Luciano Garcia. Responsabilidade solidária na jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas. *In: Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: v.13, n.77, p.216-229, jan./fev., 2011.

NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. *In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 7. Direito tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, p. 987-1018, 2010.

_____. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 15. São Paulo: Dialética, p. 271-291, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

RIBEIRO, Marcelo Miranda; PORTO, Antonio Augusto Cruz. Uma análise crítica da responsabilidade tributária solidária do grupo econômico. In: *Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros*. Brasília: v.2, n.1, p. 61-96, jul./dez., 2015.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN, art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.232, p.20-27, jan., 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Considerações sobre a responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico. In: *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v.1, n.3, p. 17-32, nov./dez., 2016.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. A solidariedade tributária – reflexões sobre a exegese do art. 124 do CTN. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: v.10, n.42, p.77-84, jan./fev., 2002.

YAMASHITA, Douglas; YAMASHITA, Beatriz Ryoko. Grupos econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, p. 359-389, 2015.