

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

Programa de Pós-graduação em Direito

Juliana Santos Moura

**LIMITAÇÕES À INTERPRETAÇÃO DO ART. 124, I do CTN: forma de garantia da
segurança jurídica no Estado Democrático de Direito e viabilidade da justiça social**

Belo Horizonte

2022

Juliana Santos Moura

LIMITAÇÕES À INTERPRETAÇÃO DO ART. 124, I do CTN: forma de garantia da segurança jurídica no Estado Democrático de Direito e viabilidade da justiça social

Dissertação apresentada no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Poder, Cidadania e Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito.

Área de estudo: *Justiça Tributária e Segurança Jurídica.*

Projeto coletivo: Direito Tributário, Justiça Distributiva e a Construção dos Direitos Humanos

Área de concentração: Justiça Tributária e Segurança Jurídica.

Orientador: Prof. Dr. André Mendes Moreira

Belo Horizonte

2022

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Luciane Lorena Queiroz - CRB-6/2233.

M9291 Moura, Juliana Santos
Limitações à interpretação do art. 124, I do CTN [manuscrito]: forma de
garantia da segurança jurídica no Estado Democrático de Direito e
viabilidade da justiça social / Juliana Santos Moura. - 2022.
168 f.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais,
Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 154-168.

1. Direito tributário - Teses. 2. Responsabilidade fiscal - Teses.
3. Justiça social - Teses. 4. Solidariedade - Teses. I. Moreira, André Mendes.
II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito. III. Título.

CDU: 336.2(81)

Juliana Santos Moura

**LIMITAÇÕES À INTERPRETAÇÃO DO ART. 124, I do CTN: forma de garantia da
segurança jurídica no Estado Democrático de Direito e viabilidade da justiça social**

Dissertação apresentada no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Poder, Cidadania e Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito.

Área de estudo: *Justiça Tributária e Segurança Jurídica.*

Projeto coletivo: Direito Tributário, Justiça Distributiva e a Construção dos Direitos Humanos

Área de concentração: Justiça Tributária e Segurança Jurídica.

Prof. Dr. André Mendes Moreira (Orientador) – UFMG

Prof. Dr. Onofre Alves Batista Junior (Banca Examinadora) – UFMG

Prof. Dr. Fernando Daniel de Moura Fonseca (Banca Examinadora) – Milton Campos

Prof. Dr. Fernando Alkmim (Suplente) – USP

Belo Horizonte, 09 de novembro de 2022



ATA DA DEFESA DA DISSERTAÇÃO DA ALUNA JULIANA SANTOS MOURA

Realizou-se, no dia 09 de novembro de 2022, às 10:00 horas, Defesa on line via Teams, da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de dissertação, intitulada *LIMITAÇÕES À INTERPRETAÇÃO DO ART. 124, I do CTN: forma de garantia da segurança jurídica no Estado Democrático de Direito e viabilidade da justiça social*, apresentada por JULIANA SANTOS MOURA, número de registro 2020702210, graduada no curso de DIREITO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof(a). Andre Mendes Moreira - Orientador (UFMG), Prof(a). Onofre Alves Batista Junior (FDUFMG), Prof(a). Fernando Daniel de Moura Fonseca (Faculdades Milton Campos).

A Comissão considerou a dissertação:

(X) Aprovada, tendo obtido a nota **87**.

() Reprovada

Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.

Belo Horizonte, 09 de novembro de 2022.

DocuSigned by:
André Mendes Moreira
F3CE53FD633B4F0...

Prof(a). Andre Mendes Moreira (Doutor) nota 87.

DocuSigned by:
Onofre Alves Batista Junior
79AD17B2A39F41D...

Prof(a). Onofre Alves Batista Junior (Doutor) nota 87.

DocuSigned by:
Fernando Daniel de Moura Fonseca
D3C08844BB9A455...

Prof(a). Fernando Daniel de Moura Fonseca (Doutor) nota 87.

AGRADECIMENTOS

Longe de ser um trabalho individual, esta dissertação é fruto de uma longa caminhada que tenho o privilégio de compartilhar e vivenciar. Essa conquista jamais será algo individual, sendo incabível dimensionar e indicar todas as pessoas que de alguma forma acabaram contribuindo para este momento. No entanto, reconhecer as infinitas influências sobre a minha formação não significa que seja impossível individualizar alguns nomes, que merecem aqui destaque, por toda influência, auxílio, incentivo na construção deste trabalho.

Assim como restou demonstrado ao longo deste trabalho, a base e os princípios são os grandes norteadores de toda grande construção. Portanto, inicio os meus agradecimentos aos meus pais, Pedro e Elza, por terem sido a base de toda a minha formação enquanto ser, proporcionando o essencial para a meu crescimento e desenvolvimento através dos ensinamentos das sábias lições da vida. A minha gratidão eterna pelo apoio, pela luta diária para proporcionar o amparo material, o amparo psicológico e espiritual que tornaram essa trajetória possível. Ao meu pai, que em meio a tantas dificuldades sempre buscou nos proporcionar o apoio necessário. E à minha mãe, que tanto me ensinou sobre Educação e que, no meio dessa trajetória, não se fez mais fisicamente presente, mas se tornou força e luz que me possibilitaram continuar a caminhada. Agradeço ao meu irmão Pedro Henrique pelo incentivo constante, pelo amparo mental quando todas as nossas certezas se viram incertas. Vê-lo continuar e acreditar que tudo iria melhorar foi um grande incentivo para a conclusão desta etapa.

Agradeço aos meus familiares e amigos que, ao longo dessa jornada, às vezes conturbada e nem um pouco retilínea, proporcionaram-me o ânimo necessário para a continuidade da caminhada. Em especial, agradeço os meus familiares, nas pessoas daquelas que muito tenho a honra de ter constantemente ao meu lado, tornando-se mais do que um porto seguro, um abraço amigo e fraterno: minha tia Eliane e minha avó Carmélia.

Aos meus amigos, que das mais variadas formas me auxiliaram nessa caminhada, sendo luz, sendo ponte, sendo abrigo, sendo calor, todas as vezes que necessárias fossem, me impulsionaram até aqui. Sou grata e privilegiada por tantos bons amigos, os quais não ousarei citar individualmente para não cometer a injustiça de não homenagear aqueles que tanto foram necessários e imprescindíveis nesta conquista. Contudo, necessito tecer um especial agradecimento àqueles que, além de todo auxílio e força, foram valiosas companhias em inúmeros dias na minha jornada pelas rodovias, garantindo que o sono não me pegasse no volante após longas jornadas de trabalho e permitindo que assim eu pudesse participar e

desfrutar valiosas aulas dos ilustres professores deste Programa de Pós-graduação da UFMG. Portanto, aos meus amigos Dyan Guedes e Victória Guimarães o meu especial agradecimento por terem sido, além de tudo, presença.

Apresento meus sinceros agradecimentos aos meus sócios Cláudio Roberto Leal Rodrigues, Taís Caroline Fernandes Rodrigues e Flamínio Gama por todo incentivo, compreensão e auxílio. Ao Claudio, um grande profissional que desde o início da minha formação acadêmica, ainda na graduação, tornou-se uma grande fonte de inspiração, reflexão e incentivo. À Taís, sempre uma luz nos momentos sombrios, uma irmã nos momentos difíceis e uma grande profissional, por se fazer presente nos momentos da minha ausência frente à árdua tarefa de conciliar a advocacia tributária aos estudos acadêmicos. E ao Flamínio, um grande incentivador, que tanto vibrou com cada etapa conquistada dessa jornada. Meu sentimento de gratidão para todos. Agradeço também a toda a família Leal Rodrigues Sociedade de Advogados, que me auxiliou de diversas formas nesta conquista.

Outrossim, recordo-me da primeira vez que, pessoalmente, conheci o Professor André Mendes Moreira, meu orientador nesta jornada. Lembro-me que ainda estava na condição de aluna matriculada em disciplina isolada e receosa se teria condições intelectuais para acompanhar a sua disciplina, mas fui acolhida logo no primeiro momento. Fiquei encantada com tamanha cordialidade de alguém que tanto já admirava através de seu trabalho e obras. Foi uma grata surpresa descobrir que o professor André, além de possuir um vasto conhecimento sobre o Direito Tributário, possui uma excelente didática sobre o assunto. Tive a oportunidade de exercer o estágio de docência por dois semestres com o professor André e tive a honra de aprender, além do Direito Tributário, lições sobre docência, simplicidade, acessibilidade, praticidade e cordialidade. Por isso manifesto meus sinceros e profundos agradecimentos.

Registro, penhoradamente, os meus agradecimentos a todos os professores e funcionários do Programa de Pós-graduação da Universidade Federal de Minas Gerais, especialmente na figura dos professores Misabel de Abreu Machado Derzi, Valter Lobato, Thomas de Rosa Bustamante, Flávio Bernardes e Paulo Coimbra, pelas discussões instigantes e pelo rico aprendizado proporcionado com tanta generosidade. Ressalto que desde a minha juventude sonhei em compor o quadro de alunos dessa instituição de tanto renome e história. É uma grande honra fazer parte da querida Vetusta.

Em especial, agradeço ao professor Onofre Alves Batista Júnior, que desde o início, quando ainda aspirava a assistir aulas na modalidade ouvinte, me acolheu, recepcionou e oportunizou meu aprendizado. Meus sinceros agradecimentos pela aguerrida tarefa de lutar pela propagação do estudo do Direito Tributário de forma democrática, de sempre se dispor a ensinar

e a explicar, a sua luta, encanta.

Agradeço ainda a todos os meus colegas, mestrandos e doutorandos, que nesta trajetória compartilharam conhecimentos, reflexões, anseios e experiências. Em especial, agradeço nas pessoas do Vinícius Alves, da Letícia Leite, do Miguel Andrade e da Janaína Diniz. Foi essencial compartilhar com vocês os anseios e receios de toda essa trajetória. Não posso deixar de agradecer também a todos os mestres que ao longo de minha trajetória acadêmica serviram de fonte de inspiração e incentivo, em especial à minha eterna professora Luciana Batista Santos, que foi responsável pelas minhas primeiras lições de Direito Tributário.

Registro, por fim, um especial agradecimento à Educação e, particularmente, ao ensino público brasileiro e às ações afirmativas. Filha de um pai com educação básica e uma mãe com Ensino Médio, aprendi desde cedo que seria na educação a minha oportunidade de mudar e melhorar a condição da minha vida e daqueles que me rodeiam. Salvo uma especialização na PUC Minas, toda a minha formação foi no sistema público de ensino ou através de ações afirmativas, uma vez que durante toda a minha graduação fui aluna 100% Pró Uni em uma universidade particular – UNIFEMM.

É através da educação que tive acesso aos livros, ao conhecimento, a outras culturas, a outras línguas e povos. É através da educação que temos a oportunidade de refletir, construir e evoluir enquanto seres e sociedade. É através da educação que me tornei advogada e tenho a possibilidade de impactar positivamente as mais variadas vidas. Foi através da educação pública que tive a oportunidade de cursar o mestrado e apresentar este trabalho, com o objetivo de contribuir para o crescimento de toda uma sociedade e de fomentar a Justiça Social. Discutamos o tamanho do Estado, seus deveres e suas melhorias, mas não o desconstruamos! Registro aqui os meus sinceros agradecimentos e meu empenho para que jamais permitamos que a educação deixe de ser uma garantia básica e essencial a todo e qualquer ser humano!

RESUMO

Este trabalho possui o objetivo de identificar os limites da interpretação da responsabilidade tributária, com enfoque no art. 124, I do CTN a fim de apresentar uma solução que se coadune com os princípios inerentes ao Estado Democrático de Direito e que fomente a Justiça Social. Apresenta uma análise dos elementos inerentes à relação jurídica, com um olhar voltado para o elemento “sujeito passivo”. Por meio de análise da estrutura da norma do art. 124, I do CTN, da divergência entre sujeição passiva e responsabilidade tributária e dos limites da personalidade jurídica, apresenta uma proposta de interpretação do art. 124, I do CTN que se limita à graduação de responsabilidade em solidária nas hipóteses de pluralidade de pessoas que tenham praticado o fato gerador. Portanto, a proposta apresentada não admite a amplificação de interpretação da expressão “interesse comum” para a prática de atos ilícitos ou para pessoas que não tenham praticado o ato gerador do fato gerador, mas possuam interesse comum no fato. Conclui-se, entre outros aspectos, que o judiciário não possui um entendimento majoritário e tampouco uniforme e que essa situação está causando uma insegurança jurídica a todos, principalmente a empresas que compõem grupo econômico. Na última parte do trabalho, observa-se que essa insegurança jurídica fomenta a prática de condutas que indiretamente causam injustiça social. Portanto, conclui-se que a proposta apresentada, sobre os limites de interpretação do art. 124, I do CTN reforça a democracia e, por sua vez, estimula a justiça social. Por fim, apresentam-se as conclusões.

Palavras-chave: Direito Tributário. Sujeito Passivo. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Insegurança Jurídica. Justiça Social.

ABSTRACT

This work aims at identifying the boundaries of tax liability interpretation, focusing on article 124.1 from the CTN (Constitution for Brazilian Tax Code) searching for a solution that is coherent with the Democratic State and promoter for Social Justice. It describes an analysis of the juridical relations inherent elements, with special approach on “passive subject” element. Through an analysis of the normative structure from article 124.1, about the passive subject and tax liability; and about the boundaries of juridical personality, it presents an interpretation proposal for article 124.1 of the Brazilian tax code that is restrained to the shared responsibility in the people plurality that has practiced the generator fact hypothesis. Therefore, the presented proposal does not allow the interpretative amplification of the expression “common interest” for the practice of illicit acts, or for people who have not committed the generator act of the generator fact, but have common interest on that. It can be concluded, among other aspects, that the judiciary does not have a majoritarian understanding, neither uniform about this matter and this situation is causing legal uncertainty to everyone, especially companies that form economic groups. At the end of this dissertation, it is noted that this legal uncertainty instigates behaviors that, even indirectly, causes social injustice. Thus, it can be concluded that the presented proposal, about the interpretative limits of article 124, I of the National Tributary Code, strengthens democracy, which stimulates social justice. Subsequently, the final conclusions are presented.

Key words: Tax Law. Taxable Person. Tax Liability. Shared Responsibility. Legal Uncertainty. Social Justice.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: SUJEIÇÃO PASSIVA	14
2.1 Definição e classificação das normas de responsabilidade tributária.....	19
2.2 Responsabilidade Exclusiva de Terceiros	24
2.2.1 Elemento “culpa” no âmbito do Direito Tributário.....	26
2.2.2 Elemento “dolo” no âmbito do Direito Tributário.....	28
2.2.3 Da responsabilidade do art. 134 CTN.....	31
2.2.4 Da responsabilidade do art. 135 do CTN.....	32
2.2.5 Elemento fático: condutas que geram a responsabilidade pessoal.....	33
2.2.6 A importância das provas: reconhecimento pessoal do administrador.....	34
2.2.7 Responsabilidade de terceiro versus desconsideração da personalidade jurídica	35
3 ART. 124, I DO CTN: SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA.....	37
3.1 Estrutura da norma jurídica	38
3.1.1 Estrutura da Norma – Art. 124, I do CTN.....	41
3.2 Análise histórica – Construção do Art. 124, I do CTN	44
3.3 Limites da Interpretação do Direito – aplicação do art. 124, I do CTN.....	46
3.3.1 A interpretação do Direito sob o prisma do neoconstitucionalismo.....	47
3.3.2 Análise de Teoria Geral da Interpretação sob o prisma da Teoria Cognitivista Moderada	50
3.4 Pressupostos da solidariedade tributária	54
3.4.1 Solidariedade tributária – análise do art. 124, I do CTN.....	55
3.4.2 Responsabilidade solidária – análise do art. 124, II do CTN	57
3.4.3 Nulidade do lançamento tributário.....	60
3.5 Limitações da responsabilidade da personalidade jurídica.....	63

<i>3.5.1 Limitações da Responsabilidade da Personalidade Jurídica no Direito Civil e Empresarial.....</i>	<i>65</i>
<i>3.5.2 Limitações da responsabilidade da personalidade jurídica no Direito do Trabalho ...</i>	<i>69</i>
<i>3.5.3 Estudo comparado: responsabilidade da pessoa jurídica no Direito Civil versus responsabilidade da pessoa jurídica no Direito Tributário.....</i>	<i>73</i>
4 DIVERGÊNCIA CONCEITUAL E LIMITES INTERPRETATIVOS DO ART. 124, I DO CTN E DA EXPRESSÃO “INTERESSE COMUM”	77
4.1 Os conceitos estabelecidos pelo Parecer 04/2018 da Receita Federal do Brasil.....	78
<i>4.1.1 Análise crítica sobre o Parecer Normativo nº04/2018 da RFB</i>	<i>84</i>
4.2 Análise de Precedentes sobre Responsabilidade Tributária	92
<i>4.2.1 Análise da jurisprudência do STJ – Primeira Turma.....</i>	<i>92</i>
<i>4.2.2 Análise da Jurisprudência do STJ – Segunda Turma</i>	<i>96</i>
<i>4.2.3 Análise da Jurisprudência do TRF1.....</i>	<i>100</i>
<i>4.2.4 Análise da Jurisprudência do TRF2.....</i>	<i>103</i>
<i>4.2.5 Análise da Jurisprudência do TRF3.....</i>	<i>106</i>
<i>4.2.6 Análise da Jurisprudência do TRF4.....</i>	<i>111</i>
<i>4.2.7 Análise da Jurisprudência do TRF5.....</i>	<i>116</i>
<i>4.2.8 Análise Geral da jurisprudência e precedentes</i>	<i>118</i>
4.3 Divergência de interpretação e aplicação da norma – responsabilidade tributária em grupos econômicos.....	120
4.4 Aplicação das teorias da interpretação no art. 124, I do CTN	128
<i>4.4.1 O Princípio da tipicidade tributária e as zonas de incertezas</i>	<i>133</i>
4.5 Segurança Jurídica – necessidade de garantia e seus efeitos colaterais.	139
4.6 Paradoxo: inviabilidade da justiça social.....	143
5 CONCLUSÃO.....	148
REFERÊNCIAS	154

1 INTRODUÇÃO

A busca pela justiça social é algo que a humanidade persegue desde os primórdios. Diversas são as vertentes e as linhas de pensamento que se desenvolveram no afã de proporcionar a mais lúdima justiça social. Em paralelo a essa busca, o homem também sempre perseguiu o crescimento econômico e buscou identificar as mais variadas formas de efetivá-lo. Por muito tempo, a busca pela justiça social e pelo crescimento econômico foram tidas como antagônicas e incompatíveis.

Apesar disso, conforme aponta Landislau Dowbor:¹ “um sistema que sabe produzir, mas não sabe distribuir é tão funcional quanto a metade de uma roda”. Assim, por meio de estudos da ciência da economia, da sociologia e demais ciências, identificou-se que, em um sistema capitalista, a justiça social segue atrelada ao crescimento econômico e, acima de tudo, à capacidade de distribuir. Os estudos de Misabel Derzi² apontam que a igualdade é uma forma de alcançar a justiça distributiva; a justiça, por sua vez, é inerente ao Estado de Direito, que não existe sem a segurança jurídica. Tais conceitos se encontram entrelaçados e interligados.

Nesse contexto, é importante salientar a necessidade de investimento no mercado como forma de fomentar a economia; de proporcionar o crescimento de capital e, por conseguinte, de viabilizar a justiça social, através da distribuição de riqueza. Ocorre que, como já apontado por Misabel Derzi, não há justiça onde não há Estado de Direito. E este, por sua vez, não existe se não houver segurança jurídica.

Sob essas premissas, o presente trabalho tem o objetivo de identificar os limites e o conceito de “sujeito passivo da relação jurídica tributária”, através disso, identificar quais os pressupostos inerentes à imputação de responsabilidade tributária solidária, com o enfoque em estabelecer os limites de interpretação do art. 124, I do CTN, a fim de identificar em que consiste a expressão “interesse comum” do referido dispositivo legal.

O art. 124, I do CTN possui uma redação ampla e vaga, o que tem causado muita divergência, tanto na doutrina nacional, quanto no âmbito do Poder Judiciário, entre os Tribunais Regionais Federais e também no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, entre as Turmas julgadoras. Muito se discute, por exemplo, se a expressão “interesse comum” consiste

¹ DOWBOR, Ladislau. Entender a desigualdade: reflexões sobre o capital no século XXI. In: BAVA, Silvio Caccia (ed.). **Thomas Piketty e o segredo dos ricos**. São Paulo: Veneta – Le Monde Diplomatique Brasil, 2014, p. 9-18.

² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 603.

respeito das condutas que caracterizam a responsabilidade pessoal do administrador na relação jurídica tributária e finaliza apresentando uma investigação comparada entre a Responsabilidade de Terceiro e o Instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica.

O segundo capítulo, intitulado *Art. 124, I do CTN: solidariedade tributária*, apresenta um breve estudo da estrutura da norma jurídica em aspecto geral e, posteriormente, analisa a estrutura da norma do art. 124, I do CTN. Por meio de uma análise histórica do referido dispositivo legal, a seção aponta quais os objetivos do legislador com a criação do art. 124, I do CTN, em uma análise que permite identificar os limites de interpretação que o legislador pretendia estabelecer ao propor a redação do art. 124, I no Código Tributário Nacional. Em seguida, no tópico *Pressupostos da solidariedade tributária*, aprofunda-se a reflexão acerca dos limites interpretativos do art. 124 do CTN, oferecendo-se uma detida análise do inciso I e do inciso II do dispositivo. Na sequência, examina-se a nulidade do lançamento tributário nos casos em que a parte não teve oportunidade de exercer o contraditório e ampla defesa.

Com o intuito de compreender os limites da responsabilidade da pessoa jurídica para então definir os pressupostos de atribuição da responsabilidade tributária e delimitar a interpretação do art. 124, I do CTN e seus respectivos efeitos, o tópico *Limitações da responsabilidade da pessoa jurídica* do segundo capítulo avalia a sociedade empresarial limitada, por meio de uma análise histórica de sua origem e de seus efeitos jurídicos. Conduz, ainda, um estudo comparativo sobre a temática, compreendendo os limites da responsabilidade da pessoa jurídica no âmbito do Empresarial (o qual está inserto no Direito Civil), do Direito Civil e do Direito do Trabalho. Em seguida, expõe as características, os pressupostos e os efeitos da Responsabilidade da Pessoa Jurídica, tanto no âmbito do Direito Civil, quanto no âmbito do Direito Tributário. A seção busca, assim, analisar a viabilidade de aplicação do art. 50 do Código Civil em situações idênticas àquelas em que se aplicaria o art. 124, I do CTN.

O último capítulo, *Divergência conceitual e limites interpretativos do art. 124, I do CTN e da expressão “interesse comum”*, aborda o supracitado dispositivo legal em seus mais variados aspectos. Inicia a reflexão pela apresentação dos conceitos estabelecidos pelo Parecer Normativo nº 04/2018 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para, em seguida, realizar uma análise crítica do Parecer, identificando e apontando as contradições, os equívocos e as confusões doutrinárias nele constantes. O tópico subsequente, intitulado *Análise de precedente e jurisprudência sobre responsabilidade tributária*, procede a uma criteriosa análise dos precedentes e julgados dos últimos dez anos do STJ e dos demais tribunais regionais federais – TRF1, TRF2, TRF3, TRF4 e TRF5 –, apresentando, ao fim, uma síntese sobre os entendimentos adotados; a divergência conceitual dos institutos jurídicos e a instabilidade jurídica sobre o

tema.

Ainda no terceiro capítulo, na seção *Divergência de interpretação e aplicação da norma – responsabilidade tributária em grupos econômicos*, buscam-se identificar as similitudes e as distinções existentes entre o art. 50 do Código Civil/2002 e os arts. 124, I e 149, VII do CTN. Esse exame também objetiva verificar em quais casos cada dispositivo legal se aplica e quais os efeitos inerentes a cada um deles.

No tópico seguinte, *Limites da interpretação do Direito – aplicação do art. 124, I do CTN*, apresentam-se brevemente duas teorias da interpretação do Direito – a teoria da interpretação sob o prisma Neoconstitucionalismo e a teoria da interpretação sob o prisma da Teoria Cognitivista Moderada. As duas teorias são antagônicas entre si e, por meio de uma análise conceitual de ambas, busca-se justificar a adoção da teoria da interpretação sob o prisma da Teoria Cognitivista Moderada, argumentando-se que ela se coaduna com os princípios adotados nesta pesquisa. Demonstra-se, ainda, que, apesar de divergirem, ambas confirmam que os limites de interpretação do art. 124, I do CTN, propostos nesta dissertação, aplicam-se a ambas, além de também serem compatíveis com o princípio da legalidade.

Por fim, os tópicos *Insegurança jurídica e Paradoxo – inviabilidade da justiça social* demonstram que a instabilidade ocasionada pela aplicação do art. 124, I do CTN e das demais normas que atribuem responsabilidade tributária a um terceiro, tais como o art. 149, VII do CTN e o art. 50 do C.C, causa insustentável insegurança jurídica para toda a sociedade, especialmente para as empresas, em razão da aplicação de uma interpretação ampliativa com viés arrecadatório, que acaba por fomentar, paradoxalmente, uma maior desigualdade social.

Em sede de conclusão apresentam-se, brevemente, as premissas identificadas ao longo de todo o trabalho e que se tornaram imprescindíveis para a construção de uma solução para os problemas nele discutidos. Em sequência, defende-se que a solução proposta nesta investigação é compatível com o Estado Democrático de Direito e com a efetivação da justiça social.

2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: SUJEIÇÃO PASSIVA

Inicialmente, é imperioso apontar que o direito é uma ciência que incide sobre o campo dos comportamentos intersubjetivos e, para tanto, qualifica situações, pessoas e coisas⁴. Nesse sentido, qualquer discreta mutação na ordem das qualificações do direito público ou do direito privado podem ser suficientes para alterarem os institutos e os regimes jurídicos que estiveram estáveis por anos.⁵

O estudo sobre os limites de interpretação da norma de relação jurídica tributária requer uma incursão sobre a regra matriz de incidência através da perspectiva da relação jurídica e de seu respectivo conjunto de critérios para a determinação das consequências.

Assim, para melhor compreensão do tema, adentraremos em algumas lições civilistas a fim de entender a multiplicidade de eventos que ganharam qualificação da norma e compreender a divergência entre eles, quais sejam: fato jurídico, ato jurídico e negócio jurídico. Posterior a isso, será possível esclarecer o que vem a ser uma relação jurídica obrigacional e quais eventos jurídicos tem o viés de alterá-la. Através dessas premissas, adentrar-se-á ao estudo da norma de relação jurídica tributária e sua respectiva regra matriz de incidência.

Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald⁶ esclarecem que fatos jurídicos são acontecimentos que produzem um evento jurídico que podem constituir, modificar ou extinguir uma relação jurídica. Ou seja, são aqueles eventos, que se originam na natureza ou na vontade humana, que podem produzir efeitos na órbita jurídica, produzindo diferentes consequências. O ato jurídico⁷ por sua vez, é aquele evento que a sua existência pressupõe um ato humano. Entretanto, os efeitos que dele decorrem, independe da vontade em praticá-lo. Já o negócio jurídico⁸ é aquele evento que surge do acordo de vontades, que origina na participação humana e projeta efeitos desejados e criados por ela, tem como finalidade a aquisição, modificação, transferência ou extinção de direitos.

No âmbito dos estudos da Teoria Geral do Direito sobre a teoria das obrigações, Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald⁹ estabelecem que os direitos obrigacionais se

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 368

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. XIII.

⁶ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Direitos Reais**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 496-497.

⁷ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Direitos Reais**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 507-509.

⁸ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Direitos Reais**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 511.

⁹ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Direitos Reais**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 23-24.

caracterizam pela formação de relações jurídicas de crédito entre pessoas determinadas (ou determináveis), as quais o credor se coloca em posição de exigir um comportamento do devedor, caracterizado por uma prestação de dar, fazer ou não fazer.

Portanto, uma relação jurídica possui dois sujeitos, um objeto e um vínculo jurídico, como estrutura orgânica. Desse modo, relação jurídica é o vínculo que se instaura entre dois ou mais sujeitos de direito, em razão da ocorrência de determinado fato jurídico. A relação jurídica pressupõe direitos subjetivos contrapostos a deveres jurídicos recíprocos. Assim, esclarece-se que nos direitos subjetivos relativos, o objeto é a conduta do obrigado (devedor). Isto porque a relação jurídica só coloca pessoas determinadas em sujeição passiva característica. Ressalta-se ainda, que não se admite relação jurídica entre pessoas e coisas, pois todo vínculo só ocorre em função do homem em sociedade. Portanto, não há relação jurídica entre o sujeito e a coisa, mas sim o direito de dominação ou de poder sobre ela¹⁰.

Dessa forma, a relação jurídica no âmbito do direito civil consiste em uma relação criada pelo próprio direito, em razão de uma imputação normativa, em que uma pessoa denominada “credor”, tem o direito de exigir de outra, o “devedor”, o cumprimento de determinada obrigação. O mesmo ocorre no âmbito do direito tributário, contudo, a pessoa que tem o direito de exigir da outra é denominada “sujeito ativo” e a que é exigida é denominada de “sujeito passivo”.¹¹

Assim, em razão do corte metodológico deste trabalho, o estudo aqui empreendido terá como enfoque o critério pessoal do conseqüente normativo, mais especificamente, o sujeito passivo da relação tributária.

Sabe-se que a hipótese de incidência é a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato. É o espelho, a imagem conceitual de um fato: seu desenho.¹² Ou seja, a regra matriz de incidência tributária é a norma jurídica, definida por uma significação organizada em uma estrutura lógica hipotético-condicional, construída pelo intérprete a partir do direito positivo, e que tem por função regular condutas intersubjetivas. Portanto, o que difere a regra matriz de incidência tributária das demais normas existentes no direito positivo é apenas o seu conteúdo. Isso porque a regra matriz de incidência tributária descreve o fato jurídico tributário e prescreve a relação obrigacional que se estabelece entre o sujeito passivo e o sujeito ativo¹³, cujo objeto é o pagamento de uma prestação

¹⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Direitos Reais**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 24

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 368.

¹² ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 58.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 5.

pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não decorrente de ato ilícito, isto é: o tributo.¹⁴

Um dos aspectos mais relevantes para o presente estudo é a definição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. A doutrina brasileira apresenta inúmeros conceitos,¹⁵ que em vários aspectos se assemelham. Para o presente trabalho, adotaremos a definição formulada por Maria Rita Ferragut, para quem sujeito passivo:

[...] é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento de prestação. Consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.¹⁶

Dessa maneira, sujeito passivo é aquele imputado pela norma em uma relação jurídica, que em nada se relaciona com aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal por ter praticado determinado fato jurídico.

O artigo 121 do CTN,¹⁷ por sua vez, estabelece duas espécies de sujeitos passivos da relação jurídica tributária, são elas: I – Contribuinte e II – Responsável. Conforme conceitua o referido dispositivo legal, contribuinte é a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato

¹⁴ Tal definição se coaduna com o que estabelece o art. 3º do CTN: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2022).

¹⁵ De acordo com Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, “[s]ujeito passivo é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 296). Para Geraldo Ataliba, “[s]ujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo. É o sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 77). Ricardo Lobo Torres, por sua vez, ensina: “[s]ujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito. Deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador. O sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo diz-se contribuinte ou responsável”. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 217).

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 9.

¹⁷ “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”. (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2022. Grifos nossos).

jurídico. Já o Responsável é a pessoa que, embora não tenha relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária. Logo, constata-se que em determinadas situações, tanto o “contribuinte” quanto o “responsável”, via de regra, possuirão a obrigação de adimplir o objeto da prestação, ou seja, serão responsáveis, considerando a acepção comum do termo. Assim, considerando-se o recorte metodológico deste trabalho, deste ponto em diante, utilizar-se-á o termo “responsabilidade tributária” para fazer referência somente às obrigações do terceiro, indicado no inciso II do artigo 121 do CTN – obrigação decorrente de disposição expressa de lei.

Partindo-se da premissa de que se desconhece a existência de qualquer norma constitucional que determine expressamente quem deva ser sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, constata-se que esse tema trata de uma escolha infraconstitucional. Sobre esse aspecto, esclarece-se que a Constituição Federal indica as materialidades passíveis de tributação. As materialidades indicadas, por sua vez, se referem a um comportamento de pessoas (um ser, um fazer, um dar) e, portanto, presume-se a existência de um realizador da conduta humana normativamente qualificada. Ou seja, ao estabelecer a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva para o estabelecimento do sujeito passivo da relação tributária, a Constituição Federal delimita as possibilidades de atribuição de sujeição passiva por meio de uma materialidade, contudo, ela não disciplina expressamente quem, de fato, é o sujeito passivo da relação.

Provavelmente aquele que realiza a conduta humana qualificada pela norma será quem praticará o fato passível de tributação e manifestará sua riqueza. Contudo, não necessariamente será ele quem obrigatoriamente deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco e terá o dever de adimplir com a obrigação. Isso porque o responsável tributário refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, sendo que essa obrigação surge pela imputação normativa¹⁸. Essa pessoa é a única obrigada a cumprir com a prestação objeto da relação. E ela pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva.

Isso significa que o legislador ordinário é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, desde que ela pertença ao conjunto de indivíduos que estejam: I) indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário ou; II) direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou¹⁹. Esses limites e parâmetros se fundamentam na Constituição Federal e são aplicáveis com a finalidade de assegurar a preservação do direito de propriedade e do não

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 372

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.403

confisco.

Por outro lado, é importante esclarecer que não se entende que as novas hipóteses de responsabilidade tributária encontram-se adstritas à reserva da lei complementar. Ora, o artigo 146, inciso III da Constituição Federal²⁰ exige tão somente que as normas gerais que tratem de sujeição passiva em matéria tributária sejam fixadas por lei complementar, deixando a margem de regulamentação para que leis ordinárias disponham sobre regras específicas acerca da responsabilidade tributária.

Nesse sentido, Leandro Paulsen²¹ esclareceu que o referido dispositivo exigiu que as normas gerais sobre sujeito passivo fossem reguladas por lei complementar, contudo, deixou uma margem regulamentária para que a lei ordinária viesse a dispor sobre as regras específicas sobre a definição de contribuintes e das hipóteses de responsabilidade tributária, razão pela qual o art. 128 do CTN²² apresenta a regra genérica em matéria de responsabilidade tributária e prevê expressamente a possibilidade de lei o fazer – compreendida a lei ordinária.

No que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva – inerente ao Direito Tributário – é salutar esclarecer que ele não é violado nos casos de responsabilidade tributária. Isso porque, nos casos de responsabilidade por sucessão em razão do desaparecimento do contribuinte, o sucessor torna-se titular dos direitos e a sucessão limita-se ao patrimônio líquido transferido. E nos casos de responsabilidade de terceiros ou por infração, a responsabilidade advém de norma primária sancionadora, criada com o objetivo de punir a má gestão empresarial que prejudique atividades sociais; os sócios; os acionistas e o interesse público. Mesmo nessas hipóteses, a capacidade não terá sido violada, pois o tributo cobrado terá sido graduado segundo a manifestação de riqueza do fato.

²⁰ 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;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

²¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). AC: 1616 PR 2003.70.01.001616-0. Relator: Leandro Paulsen, 12 dez. 2005. Porto Alegre, TRF4, 2005, p. 631.

²² 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.

2.1 Definição e classificação das normas de responsabilidade tributária

Antes de adentrarmos ao cerne da discussão deste trabalho, que investiga os limites de interpretação e o conceito de “sujeito passivo da relação jurídica tributária”, com o intuito de identificar os pressupostos inerentes à imputação de responsabilidade tributária solidária, e o enfoque em estabelecer os limites de interpretação do art. 124, I do CTN, bem como, a correta aceção da expressão “interesse comum” do referido dispositivo legal, a fim de construirmos uma solução lógico-jurídica para essa problemática, faz-se necessário buscar definir um conceito de “responsabilidade tributária”.

Trata-se inicialmente, portanto, de proposição prescritiva, e não de uma norma jurídica. Ou seja, ao contrário da aceção de uma norma jurídica que atribui significação construída a partir do direito positivo, por meio de uma estrutura lógica hipotético-condicional completa, a proposição prescritiva não é suficiente para permitir a formação de uma unidade mínima de significação do deontico, apesar de ser dotada de significado. Dessa maneira, os ensinamentos de Maria Rita Ferragut²³ apontam que a responsabilidade tributária é a norma jurídica deonticamente incompleta de conduta que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária. Ou seja, trata-se da inclusão de um terceiro à prática do fato gerador, que se vincula a este através de uma imputação legal.

Nesse sentido, a responsabilidade tributária poderá tanto constar da lei que disciplina o fato gerador, quanto de uma outra lei. Independentemente da hipótese, é significação que comporá a construção da norma jurídica completa. Portanto, responsabilidade é o consequente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, assim como os demais termos integrantes dessa relação – sujeito ativo e objeto prestacional.

Este trabalho adota o entendimento de que a natureza jurídica da norma de responsabilidade tributária, por sua vez, é sempre norma jurídica tributária, uma vez que se submete a um regime jurídico tributário, a relação jurídica tem por objeto a obrigação de pagar tributo e o pagamento realizado tem o objetivo de pagar o tributo. Assim, se dividem nas modalidades de norma primária dispositiva e norma primária sancionadora. Desse modo, será norma primária dispositiva quando: I) submeter-se ao regime jurídico tributário; II) possuir um antecedente lícito; III) a relação jurídica tiver por objeto a obrigação de pagar tributo; IV) o

²³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 10.

pagamento realizado tiver o condão de extinguir um débito tributário. Será primária sancionadora quando o antecedente normativo descrever o descumprimento de uma conduta que competia ao sujeito realizar ou não realizar, tendo como consequência a obrigação de entregar ao Estado uma quantia equivalente a título de tributo²⁴.

Pelos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho,²⁵ depreende-se que a responsabilidade tributária ocorre de dois modos: a) substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por diferentes motivos previstos em lei; e b) recebendo, por transferência, o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, caso este, por motivos diversos, não possa ou não deva satisfazer a prestação. Ou seja, a responsabilidade por substituição é determinada por lei antes mesmo do fato gerador ter sido praticado, desde que observado as condicionantes estabelecidas pelo art. 128 do CTN. Já a responsabilidade por transferência depende da ocorrência de um evento que em razão dele, desloca para um terceiro a condição de devedor. Logo, a responsabilidade tributária se dá pela transferência do dever ou por substituição da pessoa que deveria ser o sujeito passivo.

Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa²⁶ apresentou a classificação das formas de sujeição passiva em: direta e indireta. Sendo que a sujeição passiva indireta, se apresenta em duas modalidades: substituição e a transferência. E a modalidade transferência, por sua vez, se desdobra em três subespécies: a sucessão, a solidariedade e a responsabilidade. Esclarece-se que a subespécie “responsabilidade” é utilizada pelo CTN para designar genericamente todos os casos de sujeição passiva indireta, que compreenderia, naquela classificação doutrinária, os casos de substituição e os de transferência. Contudo, para a classificação apresentada, a subespécie “responsabilidade” consistia nos casos em que a lei obriga um terceiro pelo pagamento de tributo quando não fosse pago pelo sujeito passivo direto.

Luciano Amaro²⁷ reconhece que a classificação apresentada por Rubens Gomes de Sousa possui até uma utilidade didática, contudo, apresenta algumas inconsistências técnicas, uma vez que não foi correspondida no Código Tributário Nacional. Sendo assim, entende-se que o melhor critério para se classificar os sujeitos passivos seria a norma jurídica instituidora do tributo, acrescida da norma de responsabilidade. Entretanto, o CTN iguala o substituto da relação jurídica tributária as demais subespécies da modalidade transferência, ou seja, o sujeito passivo direto por fato gerador alheio, aos demais “responsáveis por transferência” o que por si

²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 33.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 759

²⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 55

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 416

só, provoca uma enorme confusão entre a doutrina e também entre a jurisprudência²⁸.

Em razão de o CTN não ter esgotado o assunto, a forma de classificação dos tipos de sujeição passiva varia de acordo com as características agrupadas. A título exemplificativo, Alfredo Augusto Becker²⁹ apresenta uma classificação diversa da adotada neste trabalho, indicando apenas três espécies de responsabilidades, quais sejam: I) contribuinte de “jure” – CTN define como aquele indivíduo cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo-presuntivo; II) o responsável legal tributário – pessoa a quem a lei atribui a obrigação de cumprir a prestação jurídico tributária, porque o contribuinte de “jure” não o fez. III) substituto legal tributário – única pessoa que a lei, de forma inicial e direta, elege como sujeito passivo da relação jurídica tributária em substituição ao contribuinte de “jure”.

Diante dessa celeuma, Maria Rita Ferragut³⁰ constrói a partir das proposições prescritivas do sistema jurídico tributário brasileiro, ou seja, não somente sob uma perspectiva do CTN, mas utilizando toda legislação vigente, inclusive a Constituição Federal, uma classificação para as normas de responsabilidade tributária, a qual adotaremos para o desenvolvimento deste trabalho e se apresenta da seguinte forma: “(I) substituição; (II) solidariedade; (III) sucessão; (IV) responsabilidade de terceiros; e (V) responsabilidade por infrações”.

Esta última modalidade – responsabilidade por infrações – é muito debatida pela doutrina, uma vez que são transferíveis as multas que punem o descumprimento da obrigação principal: pagar tributo no prazo estabelecido por lei. As demais multas, oriundas de descumprimento de deveres instrumentais, não são transferíveis. Em razão disso que o Código Tributário Nacional abandona as noções de “contribuinte” e de “responsável” e utiliza o termo “responsabilidade por infrações” (art. 136 a 138), o qual se refere a alguém que tanto pode ser “contribuinte” quanto pode ocupar a condição de “responsável”. Isto porque, “responsável” no que diz respeito a “responsabilidade por infrações”, é a pessoa que, por ter praticado uma infração, deve responder por ela e submeter as consequências legais de seu ato ilícito³¹.

Para adentrarmos na discussão sobre a classificação das normas de responsabilidade tributária, observamos que o CTN, no Título II, Capítulo V, versa sobre a responsabilidade tributária em quatro seções. São elas:

Capítulo V – Responsabilidade Tributária

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 780

²⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1988.

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 35

³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 414

Seção I – Disposição geral – art. 128.

Seção II – Responsabilidade dos sucessores – arts. 129 a 133.

Seção III – Responsabilidade de terceiros – arts. 134 e 135.

Seção IV – Responsabilidade por infrações – arts. 136 a 138.

Ocorre que, como dito anteriormente, o CTN não esgotou o assunto, sendo que os artigos 129 a 138 do CTN tratam dos grupos mais importantes da responsabilidade por transferência (sucessão, terceiros, etc.).

Assim, esclarece que a norma de responsabilidade por substituição consiste, sinteticamente, na obrigação de o substituto cumprir com a obrigação tributária gerada em virtude do fato juridicamente relevante praticado pelo substituído, ao mesmo tempo em que exonera este último de cumprir com a obrigação. Nesse caso, o substituto não pratica o fato jurídico, mas possui com ele uma relação.

Verifica-se que a sujeição passiva por substituição se fundamenta no dever de colaboração e a praticabilidade da tributação. Como dito alhures, na substituição, a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte. Ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um substituto legal tributário³². Portanto, a sujeição passiva por substituição é uma preposição prescritiva, que estabelece em seu antecedente, uma relação firmada entre o substituto e o substituído e o fato jurídico. Assim, prescreve em seu consequente a obrigação de o substituto cumprir com a obrigação tributária gerada a partir de um ato praticado pelo substituído, sendo que este é exonerado de cumprir com a obrigação³³.

Na sujeição passiva por substituição em nenhum momento, o dever de pagar recai sobre a figura do contribuinte. São os casos de substituição tributária regressiva e substituição progressiva, os quais uma pessoa da cadeia de produção é designada como responsável e substitui a outra no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam outra posição na cadeia. Um dos exemplos de sujeição passiva tributária por substituição é o que ocorre na cadeia de produção do combustível o qual a refinaria recolhe antecipadamente o tributo devido por todos os demais da cadeia de produção (distribuidores, postos e consumidores)³⁴ – substituição tributária progressiva.

Já a norma de responsabilidade tributária solidária consiste em haver mais de um

³² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 415

³³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 39

³⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012. p. 299

devedor no polo passivo, em cada um destes estar obrigado a cumprir com toda a prestação. Ou seja, possui uma pluralidade subjetiva (vários devedores) e uma unidade objetiva (única obrigação). Portanto, cada um dos integrantes do polo passivo, tem obrigação ao todo como se fosse o exclusivo devedor. A espécie da responsabilidade solidária será mais abordada profundamente no tópico 3.1, a seguir, que apresentará os seus pressupostos e trará uma análise mais específica do artigo 124, I e II do CTN.

A responsabilidade tributária por sucessão, por sua vez, encontra-se prevista nos artigos 129 a 133 do CTN, e consiste na transferência da obrigação de quitar o crédito tributário para um terceiro em virtude do desaparecimento, ou não, do devedor originário. Em todas as hipóteses, a sucessão tem por efeito extinguir a relação jurídica anterior³⁵. A sucessão pode ser tanto *inter vivos* como *causa mortis* e, via de regra, o sucessor se responsabiliza pela dívida existente na data do evento que motivou a sucessão, não importando a data em que tenha sido o lançamento do tributo³⁶. No plano da obrigação tributária, a sucessão se dá por modificação subjetiva passiva. Portanto, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. São casos de responsabilidade tributária por sucessão: a sucessão *causa mortis* que transfere a responsabilidade do débito para o espólio, herdeiros, meeiros e legatários; e a sucessão *inter vivos* – imobiliária, por aquisição e remição de bens. Assim como, a sucessão por cisão, fusão, incorporação ou aquisição de comércio, ou seja, sucessão empresarial³⁷.

A responsabilidade tributária de terceiros, por seu turno, consiste em uma responsabilização de um terceiro (sócios, acionistas e /ou administradores) em relação à prática do fato jurídico. Ou seja, é uma exceção à regra da separação patrimonial, e só pode ser adotada em casos excepcionais, sendo eles a prática de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados, ou nos casos em que as sociedades, por expressa disposição legal, prevejam a responsabilidade pessoal e ilimitada. Nesse caso, a ilicitude da conduta do agente é condição necessária para aplicação da responsabilidade³⁸. A responsabilidade de terceiro se fundamenta no dever desses terceiros de vigiar os contribuintes e de zelar pelos seus interesses³⁹.

Por fim, como já dito anteriormente, a responsabilidade por infrações, disciplinada nos artigos 136 e 137 do CTN, consiste na responsabilização de qualquer pessoa que, por ter

³⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 67

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. . 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 432

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 787

³⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 802

praticado uma infração, deva submeter-se às consequências sancionatórias previstas em lei.

Diante do que foi dito, verifica-se que a responsabilidade tributária pode se classificar das mais variadas formas a depender do critério adotado. O que se deve ressaltar é que a responsabilidade tributária possui efeitos e abrangência diversa, a depender da sua característica. Isto porque a responsabilidade tributária pode ter efeito pessoal direto, solidário ou subsidiário. Será pessoal direta, nos casos em que a própria lei determina a responsabilidade de um terceiro ao fato gerador, como ocorre nos casos de substituição. Será solidária quando mais de uma pessoa integrar o polo passivo da relação, sendo todas responsáveis simultaneamente. E será subsidiária nas hipóteses em que o terceiro será responsável pelo pagamento da dívida apenas se constatada a impossibilidade de pagamento do tributo pelo devedor originário.

2.2 Responsabilidade Exclusiva de Terceiros

Entre as espécies de responsabilidade tributária adotadas neste trabalho, (sucessão, exclusiva de terceiro, infração, solidária, substituição), identificam-se as normas de Responsabilidade de Terceiro), verifica-se que se tratam de casos excepcionais, nos quais é atribuída a responsabilidade pessoal de sócios, acionistas e administradores, ou seja, terceiros em relação à prática do fato jurídico.

Nesse aspecto, inicialmente, é importante ressaltar que o patrimônio de sócios e acionistas não se confunde com o patrimônio da empresa⁴⁰, pois são distintas pessoas de direito e de fato – pessoa física e pessoa jurídica. Por essa razão, a responsabilidade pessoal dos sócios é exceção à regra da separação patrimonial, e só pode ser adotada em casos excepcionais, isto é: casos em que há prática de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados ou casos em que a sociedade empresarial, por expressa disposição legal, preveja a responsabilidade pessoal e ilimitada dos sócios.

Para o presente estudo, interessa-nos a primeira hipótese – prática de atos dolosos e culposos devidamente tipificados. Nesse caso, a ilicitude do fato é condição necessária para atribuição da responsabilidade e é necessário haver um nexo causal entre a conduta do sujeito (administrador com poderes de gestão que respondem por ato próprio ilícito) e a consequência de arcar com o passivo fiscal. Trata-se de responsabilidade por ato próprio praticado, e não de responsabilidade em razão de ato praticado por contribuinte.

⁴⁰ A palavra “empresa” está sendo utilizada em desconformidade com o art. 966 do Código Civil para fins de uma disposição mais didática e melhor compreensão do leitor. Refere-se nesse caso a entidade empresarial.

Para o estudo do tema, é importante diferenciar os atos de gestão empresarial praticados de forma lícita dos atos praticados de forma ilícita. É certo que os atos lícitos dizem respeito ao exercício regular da sociedade e visam a alcançar os objetivos sociais da empresa. Os atos ilícitos,⁴¹ por sua vez, são praticados pela pessoa física do administrador. São atos jurídicos voluntários, omissivos ou comissivos, contrários ao comportamento exigido na norma jurídica. Portanto, referem-se a atos que antecedem uma norma sancionadora. O elemento da voluntariedade⁴² é indispensável para a caracterização do ilícito, ou seja, é preciso haver a mínima possibilidade de o sujeito evadir-se conscientemente à conduta censurada.

Para Pontes de Miranda,⁴³ há ainda uma diferença entre fatos e atos ilícitos: sempre que há ato contrário ao Direito e alguém é responsabilizado por esse resultado, há uma ilicitude, ensina o jurista. Entretanto, só é possível afirmar que há ato ilícito se uma conduta humana tiver sido a causadora da infração.

É importante observarmos que o artigo 154, §2º da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76)⁴⁴ proibiu os administradores de praticarem atos de liberalidade às custas da sociedade, ou seja, são vedados aqueles atos que diminuem o patrimônio social sem qualquer vantagem ou benefício para a sociedade, a exemplo da distribuição disfarçada de lucros. Ocorre que há uma dificuldade em se caracterizarem os tipos legais previstos para a má gestão, em razão da ausência de situações concretas e do estabelecimento dos tipos legais.

O vocábulo “infração”, na seara tributária, por sua vez, refere-se a “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”, conforme os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.⁴⁵

No que tange à responsabilidade de terceiros, o ato ilícito contemplado não descreve apenas a falta de pagamento de tributo ou o descumprimento de deveres instrumentais. Trata-

⁴¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 95.

⁴² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Ilícito Tributário**. Revista de Direito Tributário. V. 62. São Paulo: Malheiros. 1995.

⁴³ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Tomo II. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. p. 193.

⁴⁴ “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.

§ 2º É vedado ao administrador:

a) **praticar ato de liberalidade à custa da companhia;**

b) sem prévia autorização da assembléia-geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;

c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembléia-geral, qualquer modalidade de vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.” (BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 25 jul. 2022. Grifos nossos).

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 501.

se de condutas típicas, antijurídicas, qualificadas nos termos dos artigos 134⁴⁶ e 135⁴⁷ do CTN.

Definidos os conceitos de ilícito e de infração e evidenciado que os fatos a que eles se referem se localizam nos antecedentes das normas sancionadoras, faz-se necessário compreender o conseqüente dessas normas, ou seja, definir lhes uma sanção.

Apesar de ser um vocábulo dotado de polissemia e, portanto, possui diversas acepções, “sanção” pode ser definido como conseqüente de uma norma jurídica sancionadora que estabeleça relação jurídica restritiva de direitos, de caráter repressivo, fruto de uma relação de implicação que decorra de constatação da prática de um comportamento proibido, omissivo ou comissivo. A principal função⁴⁸ da sanção é a de desestimular a prática de condutas juridicamente reprováveis e, assim, minimizar as conseqüências advindas do indesejado. Portanto, seu objetivo principal não é o de garantir a efetividade da arrecadação, e sim de desestimular a conduta indesejada.

Para o âmbito do direito tributário, as condutas que envolvam a culpa ou o dolo não necessitam de ser sempre do administrador – agente – para que ele seja responsabilizado. Isso porque o infrator consiste naquele que tem o dever legal de adotar determinada conduta, mas a descumpra, sujeitando-se à sanção legalmente prevista. Ou seja, o infrator é todo aquele que com o fato se envolva. Disso se depreende que, para fins de responsabilização de um sujeito, o infrator deverá ser partícipe ou mandante da conduta ilícita. A responsabilidade, nessas situações, é subjetiva.

2.2.1 Elemento “culpa” no âmbito do Direito Tributário

⁴⁶ “Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório”. (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2022)

⁴⁷ “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. ” (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2022)

⁴⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 97.

Para fins de responsabilidade de terceiros, é importante que analisemos o elemento “culpa”. Embora o elemento “culpa” seja mais frequentemente objeto de estudo no âmbito do Direito Civil e do Direito Penal, no contexto do Direito Tributário, o estudo conceitual também se faz necessário, na medida em que ela se caracteriza pela inobservância de algum dever, seja comissivo ou omissivo, que competia ao agente, responsável pelo resultado, e que foi praticado de forma voluntária ou por imperícia, negligência ou imprudência⁴⁹.

Desse modo, agir com culpa significa a atuação do agente em termos de, pessoalmente, merecer a censura ou a reprovação do direito. E a censura pessoal do agente só pode ocorrer sobre a sua conduta, quando em face das circunstâncias concretas, caiba a afirmação de que ele podia e devia ter agido de outro modo, conforme explica Carlos Roberto Gonçalves⁵⁰.

Assim, para fins de compreensão da nomenclatura adotada neste trabalho, esclarece-se que ao se referir a “culpa”, estamos falando de culpa *stricto sensu*. Isto porque a doutrina apresenta uma divisão do elemento “culpa” entre culpa *lato sensu* e culpa *stricto sensu*. Assim, se o agente tem uma atuação desastrosa, a qual foi voluntariamente alcançada, há a culpa *lato sensu* (dolo)⁵¹. Portanto, são elementos inerentes a culpa em *lato sensu* são: I) a voluntariedade do comportamento do agente; II) a previsibilidade do prejuízo causado pela conduta do agente; III) a violação de um dever de cuidado⁵². Por outro lado, se o prejuízo causado a vítima é decorrência de comportamento negligente e imprudente do agente causador do dano, há a culpa *stricto sensu*. Assim, os elementos inerentes a culpa em sentido estrito são: I) negligência; II) imprudência e III) imperícia⁵³.

Portanto, tanto na culpa *lato sensu* (dolo), quanto na culpa *stricto sensu* há uma conduta voluntária do agente. A divergência é que a culpa *lato sensu* (dolo), a conduta já nasce ilícita e, por conseguinte, a vontade se dirige à concretização de um resultado antijurídico. Já na culpa *stricto sensu* a conduta nasce lícita e torna-se ilícita na medida em que se desvia dos padrões socialmente adequados⁵⁴. Destarte, como dito alhures, ao se referir em culpa, neste trabalho,

⁴⁹ Imperícia é a falta de habilidade ou inaptidão para praticar certo ato. Negligência é a inobservância das normas que ordenam a prática de atos com atenção, cuidado e discernimento. Imprudência é a precipitação ou o ato de proceder sem cautela. Ou seja, enfrenta perigo desnecessário.

⁴⁹ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 202

⁵⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro**, vol. 4: Responsabilidade Civil. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 296

⁵¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro**, vol. 4: Responsabilidade Civil. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 296.

⁵² GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 202

⁵³ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Direito Civil: Responsabilidade Civil**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 203

⁵⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro**, vol. 4: Responsabilidade Civil. 7. Ed. São Paulo:

estaremos abordando a culpa *stricto sensu*.

Nesse caso, aponta-se que possuímos duas espécies de culpa: *in vigilando* e *in elegendo*. A culpa *in vigilando* trata de uma ilicitude indireta, uma vez que o agente responsabilizado não causou o ato lesivo diretamente, contudo, deveria ter fiscalizado a conduta do infrator e não o fez, conduta que lhe competia por força de lei. A culpa *in elegendo*, por sua vez, surge em razão de uma escolha errada feita pelo responsável e relacionada à pessoa do executor material do ilícito. Nesse caso, a responsabilização se dá em razão de o sujeito não ter empregado a diligência e o cuidado necessários quando da contratação e da eleição de determinada pessoa para realizar uma função ou ocupar algum cargo⁵⁵.

Ou seja, se um administrador de uma empresa conhecia a incapacidade técnica para execução das tarefas e mesmo assim contratou determinada pessoa, ele poderá ser responsabilizado por não ter empregado a diligência necessária para sua função, desde que a conduta não tipifique hipótese de responsabilidade pessoal advinda do dolo. Contudo, se aparentemente o agente possuía todos os requisitos para o exercício da função e não tinha o sócio condições de identificar uma deficiência demonstrada posteriormente, então não haverá responsabilidade do sócio pelos danos causados.

Há, portanto, duas grandes correntes para interpretação da necessidade ou não da culpa: a teoria subjetiva e a teoria objetiva. A teoria subjetiva, contemplada pelo Código Civil, compreende que não deve haver responsabilidade sem culpa. Assim, o dever de indenizar nasce somente quando o agente causa dano a outrem, intencionalmente ou por negligência, imprudência ou imperícia. Já a teoria objetiva defende que a responsabilidade é fundada no risco e não no dolo ou na culpa. Portanto, para a teoria objetiva, quem se beneficia de uma situação deve responder pelo risco ou pelas desvantagens dela resultantes. Ou seja, para a teoria objetiva, a responsabilidade nasce do nexo causal existente entre o dano e a ação que o produziu. Logo, são hipóteses de responsabilidade sem culpa aquelas resultantes de situações previstas em lei e não do comportamento do agente.

2.2.2 Elemento “dolo” no âmbito do Direito Tributário

O elemento dolo também é majoritariamente objeto de estudo nos âmbitos do Direito Civil e do Direito Penal. O dolo pode ser entendido⁵⁶ como a vontade consciente de praticar a

Saraiva, 2012. p. 297

⁵⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 99

⁵⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 101.

conduta típica para obter determinado resultado. Ou seja, o agente pratica conduta constante na norma proibitiva e assume o risco de praticá-la, portanto, possui a intenção de realizá-la.

A doutrina classifica o dolo em várias espécies, tais como dolo eventual, dolo genérico, dolo específico, dolo natural, dolo normativo, entre outros.⁵⁷ Para o Direito Tributário, interessa principalmente a espécie de dolo específico, que se caracteriza pela intenção de atingir determinada finalidade e a consciência de ser aquele um ato ilegal, como ocorre, por exemplo, quando alguém deixa de entregar declarações fiscais com a intenção de não pagar tributo.

É somente a partir da identificação do dolo que algumas condutas podem ser tipificadas como criminosas e, por consequência, que os administradores devem ser responsabilizados pelos tributos devidos em decorrência de fatos jurídicos tributários praticados por pessoa jurídica. Ademais, é a partir da existência do elemento dolo que as multas qualificadas são aplicadas (segundo o art. 44, §1º e §5º, da Lei 9.430/96).⁵⁸ Dessa maneira, o sistema de direito positivo requer que o aplicador da norma decidida pela existência ou não do dolo. Ou seja, na legislação vigente, algumas condutas não só necessitam da identificação do dolo como forma de graduar a responsabilidade, como o dolo se torna o elemento necessário para a caracterização da conduta ilícita, como por exemplo nos casos de responsabilização de terceiros nos termos do art. 135 do CTN ou nos casos de responsabilidade por infrações, estabelecidas no art. 137 do CTN⁵⁹. Nesse contexto, é relevante reconhecer que nem todos os acontecimentos podem ser

⁵⁷ De acordo com Fernando Capez e Guilherme de Souza Nucci: “**Dolo eventual:** é o ato ilícito praticado quando o agente sabe que a conduta é suscetível de produzir um dano, embora não o deseje produzir. Ocorre quando o agente, em que pese não almejar produzir o resultado lesivo, estava ciente de que seu ato poderia ocasionar a infração posteriormente verificada. O risco foi por ele assumido”; “**Dolo genérico:** é a vontade de praticar conduta típica sem qualquer finalidade específica”; “**Dolo específico:** além da vontade de praticar conduta típica, existe uma finalidade especial do agente”; “**Dolo natural:** é o elemento psicológico desprovido de qualquer juízo de valor. O fato suficiente é o desejo de praticar determinada conduta, sendo irrelevante se o objeto da vontade é lícito ou ilícito, se é correto ou incorreto” “**Dolo normativo:** é o que exige não só que o agente queira realizar a conduta, mas que tenha consciência de que ela é ilícita. Dessa forma, há a necessidade do denominado elemento normativo do dolo. Diferencia-se do dolo natural por não bastar um simples querer, mas um querer ilícito” (CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal:** parte geral. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003 . p.185-189 e NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado.** 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 138-139 Grifos nossos).

⁵⁸ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [...]§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [...] § 5o Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária;” (BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 25 jul. 2022).

⁵⁹ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e

traduzidos em palavras. Diante disso, como identificar, em determinadas situações, se houve ou não o dolo?

A solução proposta por Maria Rita Ferragut,⁶⁰ que consideramos ser a mais acertada, é a de que, nos casos em que o dolo precise ser comprovado para fins de caracterização, a prova não recaia sobre indicar que tais fatos caracterizam a intenção do agente, uma vez que esta não é possível saber de plano por ser subjetiva, mas que se caracterize por meio de fatos adjacentes à fraude, tais como frequência, voluntariedade, complexidade e consequências, bem como sobre as características do agente que a tenha praticado. Ou seja, para Ferragut, trata-se de observar um conjunto de elementos, denominados “dinâmica da fraude”. Com isso, a prova do dolo terá por objeto uma sucessão de atos que terão resultado na fraude em razão da maneira pela qual eles tenham sido executados. Portanto, se, ao fim, não restar efetivamente comprovado que o sujeito tinha opções entre praticar ou não infração e que, conscientemente, isto é, com *animus*, tenha decidido por praticá-la, ele não poderá ser responsabilizado.

Diante dos conceitos apresentados, constata-se que o sujeito passivo indireto da relação jurídica se caracteriza desde que presentes os fatores de sub-rogação previstos na lei.⁶¹ Assim, quando o agente age com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto, as pessoas relacionadas nos arts. 134 e 135 do CTN (sócios, administradores, tutores, entre outros) ficam pessoalmente responsáveis pelas infrações que cometem.

Desse modo, devem ser infligidas sanções rigorosas àqueles que agirem com displicência (culpa *in vigilando*); com abuso de poder, ou mesmo com dolo, prejudicando os incapazes, os mandantes e as pessoas jurídicas (contra *legem*, estatuto ou contrato social) pela perpetração de ilícitos fiscais, devendo-lhes ser imputada responsabilidade pessoal pelas infrações cometidas. Por essa razão, Sacha Calmon⁶² conclui que a responsabilidade por infrações é, em princípio, objetiva, contudo, por sua própria natureza e pelo objeto de tutela jurídica a que se refere, ela admite temperamentos. Isto porque o art. 136 do CTN enuncia, em caráter parcial e precário a objetividade do ilícito estritamente fiscal. Entretanto, o art. 137 do CTN aponta quando a responsabilidade é pessoal ao agente e livra as pessoas jurídicas. Portanto, apesar da infração fiscal ser a princípio objetiva, a lei federal, estadual e municipal

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.

⁶⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 103.

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 789.

⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 789.

inadimplemento da obrigação tributária. É preciso haver, também, a constatação do descumprimento da obrigação principal e, por fim, é cabível a aplicação do art. 134 do CTN para sociedades de pessoas em liquidação,⁶⁶ não sendo aplicável o referido dispositivo legal para os sócios de sociedades anônimas e das limitadas,⁶⁷ entre outras.

2.2.4 Da responsabilidade do art. 135 do CTN

A responsabilização de terceiros, nos termos do art. 135 do CTN, refere-se a mandatários, prepostos, empregados, gerentes, representantes de pessoas jurídicas e outros. Para facilitar a definição, podemos sintetizar todas essas denominações sob o termo “administradores”, que consistem nas pessoas físicas que, segundo os poderes outorgados pela pessoa jurídica, praticam atos de gestão – já que, independentemente de suas qualificações (mandatários, empregados, diretores), deverão gerir a sociedade de forma permanente ou ocasional para que possam ser responsabilizadas.⁶⁸

São os administradores, portanto, que contratam trabalhadores, fornecedores e prestadores de serviços, gerenciam as despesas e representa a empresa junto à Administração Pública, tomam decisões e praticam todos os atos necessários para que a empresa desenvolva seu objeto de forma plena. Portanto, independentemente da nomenclatura atribuída ao cargo, para a atribuição de responsabilidade de terceiros, o sujeito terá que desenvolver as suas atividades com essas características indicadas.

⁶⁶ Conforme ensina Maria Rita Ferragut, “liquidação é o conjunto de atos sucessivos e predeterminados a que fica vinculado o liquidante, com o fim de realizar o ativo, de forma a cancelar o passivo e distribuir o remanescente entre os acionistas. Ou seja, o ativo da companhia é vertido em dinheiro para distribuição entre os sócios, depois de pagar todas as dívidas da sociedade. Somente com o encerramento da liquidação tem-se a extinção da sociedade.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 107).

⁶⁷ Vedação observável na decisão do Agravo de Instrumento do processo n. 90724 SC 2001.009072-4, do TJSC: “EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - AGRAVO VISANDO A CITAÇÃO PESSOAL DE SÓCIOS, INDEFERIDA PELO JUÍZO A QUO - INAPLICABILIDADE DO ART. 134, VII DO CTN - NÃO COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 135, III DO CTN. Os sócios somente respondem solidariamente pela obrigação tributária, nos termos do art. 134, VII, do CTN, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Em se tratando de sociedade de capital e não havendo provas de sua extinção irregular, impossível se torna a citação pessoal dos sócios com fulcro nesse artigo. Para ocorrer a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III do CTN, não bastam a simples existência do crédito tributário e do inadimplemento da obrigação, havendo a necessidade de prova da prática de atos, por parte do sócio, com excesso de poderes ou com infração de lei, do contrato social ou estatutos, segundo a doutrina e a jurisprudência”. (SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça [Primeira Câmara de Direito Público]. **Agravo de Instrumento. Processo n. 90724 SC 2001.009072-4**. EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA [...] Relator: Volnei Carlin, 23 ago. 2001, Balneário Camboriú: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. TJ-SC - AI: 90724 SC 2001.009072-4, Relator: Volnei Carlin, Data de Julgamento: 23/08/2001, Primeira Câmara de Direito Público, Data de Publicação: Agravo de instrumento n. 01.009072-4, de Balneário Camboriú.

⁶⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 121.

2.2.5 Elemento fático: condutas que geram a responsabilidade pessoal

Como dito alhures, além de ser o administrador da pessoa jurídica, o sujeito, para ser responsabilizado nos termos do art. 135 do CTN, deverá ter praticado atos com excesso de poderes ou ter cometido infração de lei, contrato social ou estatutos.

No que diz respeito ao excesso de poderes, esse ato se caracteriza quando o administrador, investido dos poderes de gestão de sociedade, vier a praticar algum ato, ainda que em nome dessa mesma sociedade, que extrapole os limites contidos nos contratos sociais. Isso se explica pelo fato de a finalidade da sociedade ser alcançada mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social. Nesse sentido, os atos praticados pelo administrador dentro dos limites contidos no contrato social são vistos como atos da própria pessoa jurídica, e não como seus atos, na condição de pessoa física.

Não há um dispositivo legal que determine de forma expressa qual é a conduta a ser praticada para a configuração da responsabilidade pessoal, mas o sujeito deve ter conhecimento de que não está autorizado a fazê-la, sendo necessário, ademais, que o fato seja doloso para que se caracterize o excesso de poderes, não bastando tratar-se de conduta meramente culposa.

Nesse sentido, é importante esclarecer que não é necessário que estejam expressamente elencados em lei todos os atos caracterizáveis como excesso de poderes do administrador. O ordenamento jurídico brasileiro determina que, no âmbito do direito privado, tudo aquilo que não estiver proibido, seja permitido. Ou seja, todos os atos pertinentes à gestão da sociedade estão permitidos, sempre que o contrato da sociedade se silenciar, assim como estabelece o art. 1.015 do Código Civil.⁶⁹

A “infração de lei” disciplinada no art. 135 do CTN, por sua vez, não consiste em qualquer conduta contrária à norma, uma vez que as leis existem para serem cumpridas. A expressão se refere a toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários. Ou seja, o que caracteriza a infração de lei indicada no dispositivo legal é o ilícito tipificado a partir do descumprimento de lei que obrigatoriamente gerou efeitos fiscais típicos.

Diante dessas acepções, é possível constatar que a infração de lei não se refere ao

⁶⁹ “Art. 1.015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir”. (BRASIL. [Código Civil] **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 25 jul. 2022).

inadimplemento da obrigação, e sim à prática de atos jurídicos ilícitos prévios. Dessa forma, o administrador não será responsabilizado pelo mero inadimplemento da obrigação tributária da sociedade empresarial, conforme a súmula 430 do STJ⁷⁰, fazendo-se necessária a presença das demais condições previstas no art. 135 do CTN.

2.2.6 A importância das provas: reconhecimento pessoal do administrador

Conforme explicado alhures, a prova da infração e do nexos causal da participação omissiva ou comissiva, mas consciente, do administrador, na configuração do ato ilícito, é fundamental para a responsabilização do terceiro, nos termos do art. 135 do CTN.

Nesse sentido, a Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, que apesar de ter como objeto a análise de solidariedade de grupos econômicos, apresenta neste Parecer o entendimento de que adota como premissa a imprescindibilidade da prova e a necessidade de se demonstrar de maneira detalhada a conduta de cada participante, para fins de apurar a conduta do administrador, na configuração do ato ilícito.

O sistema de valoração de provas adotado pelo nosso sistema é o do livre convencimento motivado,⁷¹ não admitindo arbitrariedade na produção da prova e em sua apreciação. Ademais, pressupõe-se a razoabilidade entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas. Portanto, para fins de responsabilização tributária de terceiro, o Fisco tem que provar a autoria da infração, a partir da premissa de que o infrator não é aquele que praticou materialmente o fato, mas também aqueles que com ele colaboraram (partícipes) e aqueles que propuseram a execução da conduta (mandantes).

Dessa forma, não basta indicar o nome de todos os sócios constantes do contrato social, é necessário que se individualize o autor do ato infracional. Além disso, deve-se demonstrar que nenhuma outra pessoa possuía os mesmos poderes. Nos casos de responsabilidade compartilhada, a fiscalização deve indicar quem foi o agente. A observância destes aspectos se faz fundamental para a pessoa física não seja responsabilizada pelo débito tributário simplesmente pelo fato de ser sócio ou administrador nos termos do art. 135 do CTN.

A doutrina processualista classifica as provas em duas espécies, quanto ao seu objeto,

⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por sim só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Súmulas do Superior Tribunal de Justiça. Comissão de Jurisprudência, Assessoria da das Comissões Permanentes de Ministros, Brasília: STJ, 8 mar. 2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/Sml/article/view/64/4037>. Acesso em: 25 jul. 2022.

⁷¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p 132.

sendo elas: Direta e Indireta. A prova direta consiste no próprio fato probando. E a prova indireta se refere a outro fato, do qual através de raciocínio, indícios e presunções chega-se a conclusões dos fatos probandos⁷². Maria Rita Ferragut⁷³ explica que o ordenamento jurídico brasileiro admite, para a comprovação da prática do fato culposo ou doloso, tanto as provas diretas quanto as indiretas. Assim, quando se tratam de presunções, o ordenamento se refere às provas indiciárias, uma espécie de prova indireta que visa a comprovar, por meio da ocorrência de fatos secundários (indiciários), a existência ou inexistência do fato principal. Portanto, para que haja, de fato, uma prova indireta, faz-se necessária a presença de indícios e sua respectiva combinação, assim como a realização de inferências indiciárias e a conclusão dessas inferências.

Indício⁷⁴ é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente. Assim, tratando-se de responsabilidade de terceiros, adota-se o entendimento de que a regra que contém uma presunção legal relativa será constitucional e legal se: a) o ilícito for tipificado nos termos do art. 135 do CTN; b) inexistirem provas em sentido contrário e, c) todas as condições para admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas, através da observância dos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade razoabilidade e ampla defesa.

2.2.7 Responsabilidade de terceiro versus desconsideração da personalidade jurídica

Embora tanto a desconsideração da personalidade jurídica quanto a responsabilidade tributária se refiram a terceiro que não praticou o fato gerador, mas que é compelido a responder pelo passivo fiscal, é preciso destacar que se tratam de institutos jurídicos distintos. São previstos em normas que não se equivalem, nem são similares. Isso porque trazem consequências jurídicas de natureza material e processual profundamente diferentes, sendo similares apenas quanto à responsabilidade pelo pagamento.

A responsabilização de terceiro, nos termos do art. 135 do CTN, trata de obrigação tributária e de sujeição passiva. Portanto, nesse caso, o terceiro a ser responsabilizado é parte no lançamento e no processo judicial. Já na desconsideração da personalidade jurídica,

⁷² DIDIER, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Teoria do Precedente, Decisão Judicial, Coisa Julgada e Antecipação dos Efeitos da Tutela. Vol. 2. 7ª ed. Salvador: JusPodivm, 2012. p. 70

⁷³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 132

⁷⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 134.

disciplinada pelo art. 50 do Código Civil, o juiz determina que as relações de obrigações sejam estendidas aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

A desconsideração da personalidade jurídica é norma geral incidente de forma subsidiária a todos os subsistemas do direito (tributário, empresarial, penal, trabalhista), devendo ser aplicada apenas nos casos de ausência de normas específicas. Já a responsabilidade tributária de terceiro, de caráter patrimonial, não autoriza que o sujeito responsabilizado seja equiparado ao sujeito passivo tributário, devendo manter a qualificação de terceiro. Por conseguinte, não se aplica a decadência pela não inclusão do terceiro no polo passivo do lançamento tributário.

Por não configurar como sujeito passivo, o nome desse terceiro não deve ser inscrito em dívida ativa e no Cadin. Logo, a atribuição de responsabilidade tributária a um administrador prevista no art. 135 do CTN não é desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, uma vez que possui efeitos jurídicos distintos.

3 ART. 124, I DO CTN: SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

Após a análise das espécies de responsabilidade tributária (sucessão; exclusiva de terceiro; infração; solidária; substituição) e do estudo das hipóteses e pressupostos de atribuição de responsabilidade exclusiva de terceiro e de seus respectivos efeitos, identificaram-se alguns pressupostos da relação jurídica tributária, assim como se verificou que a responsabilidade tributária exclusiva de terceiro, disciplinada pelos artigos 134 e 135 do CTN, diverge do incidente de desconsideração de personalidade jurídica, disciplinado pelo art. 50 do Código Civil. Ou seja, apesar de possuir algumas similitudes, os pressupostos e efeitos desses institutos divergem.

Assim, após estabelecer as premissas da relação jurídica tributária e da responsabilidade tributária, faz-se necessário adentrar no cerne da discussão deste trabalho, isto é, na identificação dos limites de interpretação do art. 124, I do CTN e da expressão “interesse comum”, esculpida nesse dispositivo legal.

Teria esse dispositivo legal o objetivo de atribuir responsabilidade tributária a toda e qualquer pessoa que possua interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal? A responsabilidade tributária do art. 124, I do CTN incluiria terceiro? O “interesse comum” implicaria interesse econômico, jurídico ou ambos? No que consistiria o interesse jurídico? O “interesse comum” implicaria a prática de atos lícitos e ilícitos ou apenas de atos lícitos? Se esse dispositivo legal atribui responsabilidade a alguém, qual o tipo dessa responsabilidade? Seria a mesma espécie de responsabilidade atribuída aos casos de responsabilidade exclusiva de terceiro? Aliás, esse dispositivo legal trataria de sujeito passivo da relação jurídica ou de responsabilidade tributária? Haveria divergência entre sujeito passivo e responsabilidade tributária? Qual? Haveria divergência de pressupostos para aplicação desses institutos? E de seus efeitos? O art. 124, I do CTN se encontra no mesmo capítulo que trata dos tipos de responsabilidade tributária pelo Código Tributário Nacional (art. 128 a 138 do CTN)? A formação topográfica do Código indica algum elemento essencial para a interpretação da norma?

Diante das inúmeras indagações acerca dos limites de interpretação do art. 124, I do CTN, em um país no qual o Código de Processo Civil, publicado em 2015, contemplou a teoria dos precedentes e sua vinculação para a formação de uma sociedade democrática, torna-se imprescindível questionar, ainda: qual tem sido o entendimento adotado pelo Judiciário? Há algum entendimento uniforme entre os Tribunais? A Corte Superior possui entendimento unânime sobre o tema? Se não, há algum entendimento majoritário?

Assim sendo, questionar os efeitos da aplicação desse dispositivo legal na sociedade se torna imprescindível. Nesse sentido, com o intuito de apresentar os limites de interpretação do art. 124, I do CTN e, por conseguinte, de apresentar uma análise que responda às indagações propostas, faz-se necessário compreender, inicialmente, o que compõe a estrutura da norma jurídica e, posteriormente, identificar qual é a estrutura normativa do referido dispositivo legal, para então se construir um raciocínio lógico jurídico e científico a esse respeito.

3.1 Estrutura da norma jurídica

Inicialmente, faz-se salutar apresentar brevemente algumas teorias da norma tributária e seus aspectos relevantes, sendo a primeira delas a de Geraldo Ataliba,⁷⁵ que se fundamentou na imputação condicional kelseniana e nas noções de incidência do Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda para defender a teoria de que só há que se falar em obrigação tributária quando o fato ocorrido no mundo fenomênico corresponder integralmente à descrição adrede erigida pelo antecedente da norma tributária, chamada de hipótese de incidência. Desse modo, a teoria de Geraldo Ataliba apresenta que a hipótese de incidência tributária se trata de conceito lógico-jurídico, ou seja, de uma análise mais objetiva e pragmática do fenômeno da incidência e de seus efeitos.

Portanto, a estrutura da norma tributária, para Geraldo Ataliba,⁷⁶ divide-se em duas partes: “hipótese de incidência tributária” e “mandamento”,⁷⁷ sendo que a parte da hipótese de incidência tributária é composta por seus aspectos material, pessoal, temporal e espacial, e que a parte do mandamento é composta pela alíquota.⁷⁸

A teoria da norma tributária de Paulo de Barros Carvalho,⁷⁹ por sua vez, propõe que toda norma prevê a possibilidade de sua violação, portanto, a norma dupla é composta pela endonorma, que institui um comportamento desejado pelo Direito, e pela perinorma, que estipula uma sanção em caso de descumprimento do dever jurídico, sendo que ambas possuem hipótese e consequência, podendo ser enunciada da seguinte forma: “Se A, deve ser B. Se não

⁷⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra; NETO, José Antonino Marinho. Evolução histórico-dogmática da norma tributária no Direito brasileiro. In: ABRAHAM, Marcus *et al.* **Estudos em homenagem ao Professor José Marcos Domingues**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 452.

⁷⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p.54

⁷⁷ Geraldo Ataliba aponta que a hipótese pode ser sintetizada em: “Se acontecer o fato y”. O mandamento, por sua vez, consiste no seguinte comando: “pague x, em dinheiro, ao estado ou pessoa designada pela lei”.

⁷⁸ Interpretação feita por SILVA, Paulo Roberto Coimbra; NETO, José Antonino Marinho. Evolução histórico-dogmática da norma tributária no Direito brasileiro. In: ABRAHAM, Marcus *et al.* **Estudos em homenagem ao Professor José Marcos Domingues**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 456.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Lael, 1974. p. 34-42.

B, deve ser C". Assim, para Paulo de Barros Carvalho, a estrutura da endonorma tributária se divide em duas partes, sendo elas: hipótese tributária (prótase) e consequência ou comando (apódose). Para o autor, a parte da hipótese tributária é composta pelos seguintes critérios: material (descrição objetiva do fato), espacial (condições de lugar onde poderá acontecer o evento) e temporal (circunstâncias de tempo que permitem saber em qual momento se considera ocorrido o fato). A parte da consequência, por sua vez, é composta pelo critério pessoal (determina os sujeitos ativo e passivo) e pelo critério quantitativo (modo como é estabelecido o conteúdo do dever jurídico – base de cálculo e alíquota).⁸⁰

Como se vê, a teoria de Paulo de Barros Carvalho apresenta algumas alterações em relação à teoria de Geraldo Ataliba. A principal delas é o deslocamento dos sujeitos ativo e passivo de hipótese para o consequente normativo. Isso porque é no consequente normativo que se prescreve a relação jurídica (obrigação tributária). Além disso, a teoria de Paulo de Barros Carvalho também adiciona a base de cálculo ao critério quantitativo do consequente endonormativo.

Teoria diversa é a apresentada por Sacha Calmon Navarro Coelho,⁸¹ para quem a estrutura da norma tributária se divide em duas partes: hipótese de incidência (fato previsto como jurígeno) e consequência/ comando (dever tributário decorrente). Paulo Roberto Coimbra e José Antonino Marinho Neto explicam que, para Sacha Calmon,⁸² a hipótese de incidência é composta pelos seguintes aspectos: material (fato em si); temporal (condições do tempo); espacial (condições de lugar) e pessoal (condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato). A consequência, por seu turno, possui os critérios subjetivo (determinação dos sujeitos ativo e passivo); quantitativo (base de cálculo, alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) e operacional (como pagar, quando pagar, onde pagar).

Como se vê, Sacha Calmon⁸³ acrescenta à hipótese da norma tributária o aspecto pessoal, uma vez que compreende que o fato jurígeno (fato gerador) não é descrito somente em sua materialidade, mas também nas características de seu protagonista. O jurista ressalta que o fato gerador está sempre ligado a uma pessoa e, às vezes, os atributos ou qualificação dessa

⁸⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra; NETO, José Antonino Marinho. Evolução histórico-dogmática da norma tributária no Direito brasileiro. In: ABRAHAM, Marcus *et al.* **Estudos em homenagem ao Professor José Marcos Domingues**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 457.

⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 106.

⁸² SILVA, Paulo Roberto Coimbra; NETO, José Antonino Marinho. Evolução histórico-dogmática da norma tributária no Direito brasileiro. In: ABRAHAM, Marcus *et al.* **Estudos em homenagem ao Professor José Marcos Domingues**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 461.

⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 107.

pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência. Ainda esclarece que nos casos de sujeição passiva indireta, o sujeito passivo da obrigação é terceiro designado por lei, ou seja, trata-se de pessoa diversa da que praticou o fato jurígeno tributário. Assim, sem a menção ao aspecto pessoal da hipótese, seria mais complexo explicar por que determinado sujeito seria responsável tributário em razão da previsão no mandamento da norma, embora não tivesse realizado a hipótese de incidência. Por esse motivo, Paulo Roberto Coimbra⁸⁴ compreende que, para a Teoria da Exoneração, apresentada por Sacha Calmon, o aspecto pessoal da hipótese de incidência não indica o sujeito passivo da obrigação tributária, mas tão somente a pessoa que realiza o seu fato gerador.

Após essa breve apresentação das teorias, pode-se perceber que, se para Geraldo Ataliba o aspecto pessoal constante na parte da hipótese de incidência da norma indica os sujeitos ativo e passivo da respectiva obrigação, para Paulo de Barros Carvalho, estabelecer o sujeito ativo e passivo corresponde ao critério subjetivo do consequente normativo. Para Sacha Calmon, por sua vez, os conceitos de aspecto pessoal da hipótese de incidência e critério subjetivo do comando são cindidos.

Diante do apresentado, constata-se basicamente que a norma de incidência tributária possui uma estrutura dual, composta pelo antecedente normativo e pelo consequente normativo. Nos termos da Teoria Geral do Direito, a parte antecedente da norma jurídica descreve um fato relevante ao convívio social e a parte consequente prescreve as consequências jurídicas que lhes são imputáveis. Assim, conforme rege a ciência do Direito, desde que ocorra o pressuposto fático adrede e previamente descrito no antecedente normativo, imputam-se determinados efeitos, propositalmente prescritos no consequente.⁸⁵

Em síntese, na hipótese de incidência encontra-se a descrição abstrata do fato gerador em sua completude, enquanto o comando contém a prescrição abstrata dos efeitos jurídicos a ele imputáveis. É importante ressaltar que fato gerador e sujeição passiva são assuntos distintos, estabelecidos em partes distintas da norma tributária. Portanto, nem sempre é imputado o dever de recolhimento do tributo a quem pratica o fato gerador.

Para o presente trabalho, adota-se a teoria que defende que a sujeição passiva, enquanto elemento de obrigação tributária, está prescrita no comando da norma tributária – consequente

⁸⁴ SILVA, Paulo Coimbra. **Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança** outorgada aos legisladores e aplicadores da lei. Coleção Paulo Coimbra Vol. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 64.

⁸⁵ SILVA, Paulo Coimbra. **Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança** outorgada aos legisladores e aplicadores da lei. Coleção Paulo Coimbra Vol. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 38.

normativo. Assim, no consequente da norma tributária se encontra a prescrição, *in abstracto*, da obrigação tributária, com todos elementos essenciais e acidentais.⁸⁶

3.1.1 Estrutura da Norma – Art. 124, I do CTN

Em análise acerca da estrutura da norma do art. 124, I do CTN, Gustavo Guimarães da Fonseca⁸⁷ adotou a teoria dual kelseniana, segundo a qual o art. 124, I do CTN tratar-se-ia de prescrição em análise, ou seja, seria classificável dentro daquilo que se consideravam como meras “enunciações do legislador e ‘partes’ das normas genuínas”.⁸⁸ Desse modo, o referido dispositivo legal classificar-se-ia apenas como um dos elementos da hipótese da norma, e não como uma norma individualizável. Sob essa perspectiva, norma e lei, norma e artigo de lei ou de Constituição não se confundem. Portanto, a regra do art. 124, I do CTN, sob a perspectiva da teoria de Sacha Calmon Navarro Coelho,⁸⁹ não comportaria em seu núcleo prescritivo a descrição de uma conduta, de uma sanção, de uma competência ou de uma estrutura organizacional ou técnica, apesar de possuir caráter normativo.

Sob a perspectiva da teoria da norma de Paulo de Barros Carvalho, toda norma prevê a possibilidade de sua violação – sendo que a norma dupla é composta pela endonorma e pela perinorma. Para o autor, a endonorma institui um comportamento desejado pelo Direito e a perinorma estipula uma sanção em caso de descumprimento do dever jurídico. Ele destaca, ademais, que ambas – endonorma e perinorma – possuem a hipótese e a consequência, e permitem que a norma complexa seja enunciada da seguinte maneira: “Se A, deve ser B. Se não B, deve ser C”.⁹⁰ Gustavo Guimarães da Fonseca aponta que o art. 124, I do CTN não se enquadra dentro da classificação da norma proposta por essa teoria nem por qualquer outra já pensada, uma vez que, para ele, o art. 124, I do CTN compõe uma outra norma: a norma jurídica tributária.⁹¹

Sem muito esclarecer o que seria essa norma jurídica tributária, Guilherme Fonseca

⁸⁶ SILVA, Paulo Coimbra. **Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança** outorgada aos legisladores e aplicadores da lei. Coleção Paulo Coimbra Vol. 1. Belo Horizonte: D’Plácido, 2019. p. 69.

⁸⁷ FONSECA, Gustavo Guimarães da. **A solidariedade passiva tributária do art. 124, I do CTN e suas interpretações antinômicas**. Belo Horizonte: Dialética, 2021. *E-book*.

⁸⁸ COELHO, Sacha Calmon de Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único do CTN)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 40.

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon de Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único do CTN)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 65.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Lael, 1974. p. 34-42.

⁹¹ FONSECA, Gustavo Guimarães da. **A solidariedade passiva tributária do art. 124, I do CTN e suas interpretações antinômicas**. Belo Horizonte: Dialética, 2021. *E-book*.

evidência que o dispositivo legal (art. 124, I do CTN) possui “áreas de penumbra” em sua prescrição legal, mas ainda assim o jurista tenta enquadrar a referida norma dentro da estrutura normativa apresentada por Paulo de Barros Carvalho, segundo a qual a norma se divide entre “hipótese” e “consequência”.⁹²

Baseando-se nessas premissas, Gustavo Fonseca analisa os dizeres do art. 124, I do CTN, que prescreve: “são solidariamente obrigadas [...] as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação”⁹³ e classifica a norma entendendo que sua “hipótese” se caracteriza pela acumulação dos seguintes elementos: a) ocorrência do fato próprio da obrigação principal, ou seja, pagar tributo nos termos do art. 113, §1º do CTN; b) identificação da existência de dois ou mais sujeitos vinculados aos fatos que deram ensejo ao surgimento da indicada obrigação tributária; c) evidenciação de existência do vínculo com a exteriorização do interesse compartilhado entre os sujeitos identificados na situação que constitua o fato gerador. Em suma, o art. 124, I do CTN estabelecerá a imprescindibilidade da existência desses três elementos a fim de caracterizar a “hipótese” da norma. Por conseguinte, uma vez caracterizada a hipótese da norma, a “consequência” seria a obrigação tributária constituída de forma solidária.⁹⁴

Sob o prisma da teoria kelseniana, para a qual diversas prescrições conformam frações da própria norma, verifica-se que o cerne enunciativo da norma em comento – art. 124, I do CTN – se subdividiria em três elementos, quais sejam: I) ocorrência do fato impositivo, contido na sua hipótese; II) existência de dois (ou mais) agentes realizadores de condutas – direta ou indiretamente – relacionadas ao aspecto material da norma de incidência e III) existência de interesses conjugados quando da concretização dessas condutas. Como se vê, a antecedente da norma estabelecerá a necessidade da prática do ato do fato gerador. Ademais, sob essa análise, impor-se-ia a solidariedade quando identificada a comunhão de interesses de dois ou mais sujeitos passivos na materialização do fato tributável. Dessa maneira, a solidariedade ocorreria apenas quanto à obrigação principal, uma vez que a expressão “interesse comum” estaria ligada ao aspecto material contido no antecedente da norma jurídica relativa à exação tributária, e não ao seu aspecto subjetivo.

Constata-se, ao analisar a estrutura da norma, que o art. 124, I do CTN possui vocábulos imprecisos e genéricos, que caracterizam as “áreas de penumbra” indicadas por Gustavo

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Lael, 1974. p. 41.

⁹³ BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 27 set. 2022.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Lael, 1974. p. 41.

Fonseca,⁹⁵ uma vez que não estabelecem de forma literal e expressa quais são as pessoas que de fato compõem essa relação jurídica. O signo “interesse” é polissêmico.⁹⁶ Conforme aponta Humberto Ávila, “há muitas dificuldades 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”.⁹⁷ Da mesma forma, o predicativo “comum” não oferece parâmetros seguros para uma delimitação conceitual daquele signo.

No âmbito do Direito Civil, a expressão “fim comum” não consiste em uma finalidade subjetiva, a exemplo da intenção de celebrar determinado negócio jurídico.⁹⁸ Nessa seara, a expressão “fim comum” transmite a ideia de unicidade ou identidade do objeto ou da prestação,⁹⁹ ou seja, refere-se à ideia de pluralidade de sujeitos, o que inclusive justifica o direito de regresso do devedor que liquidar a obrigação em relação aos demais devedores da solidariedade passiva.¹⁰⁰

Nesse sentido, o art. 124, I do CTN não define, em seu antecedente, o que se pode entender por “interesse comum”, possibilitando o surgimento de variadas interpretações a seu respeito. Podem-se dividir essas interpretações entre duas correntes: uma, que defende uma concepção mais restritiva desse vocábulo, e outra, que propõe uma conotação mais ampla para a expressão e, assim, retira da norma o qualificador “jurídico” do termo “interesse comum”. Essa segunda corrente propõe, portanto, a aplicação do art. 124, I do CTN sob a perspectiva dos vínculos celebrados no gozo dos frutos oriundos de uma pactuação negocial, os quais permitiriam que o “interesse comum” fosse identificado através da simples existência da percepção de benefícios econômicos mútuos ou compartilhados.

Apesar disso, nem o gozo dos frutos nem tampouco os atos ilícitos estão descritos na prescrição legal. Falta uma apresentação de motivos claros e suficientes a justificar esses dois elementos (gozo dos frutos e atos ilícitos) inseridos no art. 124, I do CTN¹⁰¹ por parte da

⁹⁵ FONSECA, Gustavo Guimarães da. **A solidariedade passiva tributária do art. 124, I do CTN e suas interpretações antinômicas**. Belo Horizonte: Dialética, 2021. *E-book*.

⁹⁶ TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, v. 37. p. 85-118, 1. sem./2019. p. 93

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 11, set. /nov. 2007. p. 27.

⁹⁸ TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, v. 37. p. 85-118, 1. sem./2019. p. 94.

⁹⁹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 156.

¹⁰⁰ GOMES, Orlando. **Obrigações**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 70.

¹⁰¹ FONSECA, Gustavo Guimarães da. **A Solidariedade Passiva Tributária do art. 124, I do CTN e suas Interpretações Antinômicas**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. *E-book* p. 43

segunda corrente, que é, aliás, adotada pela Receita Federal do Brasil, conforme se verifica no Parecer Normativo nº 04/2018 que será objeto de análise em tópicos seguintes.

Por outro lado, sob o viés da primeira corrente, que propõe uma interpretação restritiva da expressão, conforme a literalidade da norma, o “interesse comum” não é caracterizado por nenhum outro fato além daqueles ligados ao aspecto material contido no antecedente da norma jurídica relativa à exação tributária.

Destarte, diante do apresentado, sob uma análise da estrutura da norma, ou seja, através de um exercício de aplicação das teorias da norma acima indicadas, verifica-se que a expressão normativa “interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal”, disciplinada pelo art. 124, I do CTN, somente poder ser atribuída àqueles sujeitos que tenham interesse jurídico no fato descritivo no antecedente da regra-matriz de incidência (auferir renda, obter receita, prestar serviços). Assim, para essa corrente, evidencia-se que o dispositivo legal não possui uma estrutura orientada à atribuição de sujeição passiva a um terceiro ao fato, ligando-se apenas ao aspecto material da prática do fato gerador.

3.2 Análise histórica – Construção do Art. 124, I do CTN

Ainda com o objetivo de identificar os limites de interpretação do art. 124, I do CTN, passa-se, nesta seção, a tratar dos elementos histórico-genéticos do dispositivo legal, com o intuito de compreender e identificar quais eram os objetivos de Rubens Gomes de Sousa ao elaborá-los. Partindo-se da premissa de que a prática pode se tornar bem diferente da intenção original de uma obra (sendo que o que prevalece é a norma em si e o que consta nela), tais análises têm o intuito de evidenciar apenas o cabimento dos fundamentos utilizados neste trabalho, que serão propostos para a busca de uma solução da temática apresentada.

Fabiana Carsoni Fernandes¹⁰² explica que, no art. 159 do anteprojeto do CTN, elaborado por Rubens Gomes de Sousa,¹⁰³ propôs-se que a solidariedade tributária fosse disciplinada em capítulo próprio, inserido no título relativo ao sujeito passivo da obrigação tributária. A

¹⁰² FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 50, v. 40, p. 133-160, 1. quad. 2022. p. 137.

¹⁰³ “Título III do sujeito passivo da obrigação tributária. Capítulo IV. Da solidariedade tributária. Art. 159. A obrigação tributária principal é solidária, independentemente de disposição legal expressa e sem benefício de ordem, quanto a todas as pessoas obrigadas ao pagamento do tributo em virtude de um mesmo fato gerador no qual tenham interesse comum, indiviso ou não. Parágrafo único. O disposto neste artigo é aplicável às pessoas que seriam excluídas da obrigação se o respectivo lançamento fosse feito individualmente” (FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 50, v. 40, p. 133-160, 1. quad. 2022.)

proposta era a de que a solidariedade independia de norma expressa que a instituísse quando mais de uma pessoa tivesse interesse comum no mesmo fato gerador, fosse ele indiviso ou não.

Já no projeto do CTN, a solidariedade foi disciplinada no livro da obrigação tributária, no título das disposições gerais. Novamente aludiu-se à solidariedade como resultante de interesse comum, indiviso ou não, de duas ou mais pessoas em um mesmo fato gerador. Entretanto, no projeto, ficou excluída a afirmação de que a solidariedade impenderia de lei, conforme se verifica no art. 80 do projeto.¹⁰⁴

Fabiana Carsoni Fernandes¹⁰⁵ esclarece, ainda, ao analisar o art. 80 do projeto, que Rubens Gomes de Sousa afirmou que este era bastante semelhante ao art. 159 do anteprojeto, embora a Comissão tenha preferido tratar a responsabilidade não no capítulo atinente à sujeição passiva, mas dentre os elementos conceituais da obrigação tributária. Verifica-se que, para o jurista, havia interesse comum quando duas ou mais pessoas realizassem em conjunto a situação que constituísse o fato gerador, ou seja, quando houvesse mais de um contribuinte vinculado a uma mesma prestação. No caso, Rubens Gomes de Sousa não parecia se referir à solidariedade entre responsáveis tributários, portanto.

Outro dado histórico que parece confirmar que, para o jurista, as normas atinentes à solidariedade aplicavam-se somente a contribuintes, e não aos responsáveis, é o texto do § 1º do art. 163 do anteprojeto do CTN.¹⁰⁶ A redação do dispositivo estabelecia a responsabilidade tributária e afirmava que a lei tributária poderia atribuir de modo expresse a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida.

¹⁰⁴ “Livro IV. Da obrigação tributária. Título I. Disposições gerais. Art. 80. A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, decorre exclusivamente da lei tributária, surge com a ocorrência do respectivo fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 1º A obrigação principal é solidária: I. Sem benefício de ordem, quando resulte da existência de interesse, indiviso ou não, comum a duas ou mais pessoas, em um mesmo fato gerador; II. Com benefício de ordem, quando resulte de disposição expressa de lei tributária, incluindo-se nesta hipótese os casos de responsabilidade tributária previstos neste Código. § 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se às pessoas que seriam excluídas de responsabilidade pelo crédito tributário, se o respectivo lançamento fôsse feito individualmente”. (FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 50, v. 40, p. 133-160, 1. quad. 2022.)

¹⁰⁵ FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 50, v. 40, p. 133-160, 1. quad. 2022. p. 138.

¹⁰⁶ “Da responsabilidade tributária. Art. 163. Sem prejuízo do disposto no Capítulo V do Título VI do Livro V, a lei tributária poderá atribuir de modo expresse a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida, com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo, ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste. § 1º Aplica-se ao responsável tributário o disposto neste Código relativamente aos devedores solidários. § 2º A expressão ‘contribuinte’ inclui, para todos os efeitos, o sujeito passivo e o responsável tributário”. (FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 50, v. 40, p. 133-160, 1. quad. 2022.)

Diante do apresentado, na visão do autor, o interesse comum era aplicável apenas a contribuintes, enquanto as demais hipóteses de solidariedade decorrentes de lei poderiam abarcar tanto contribuintes como responsáveis. Os trabalhos doutrinários do jurista¹⁰⁷ evidenciam esse entendimento, pois demonstram a compreensão de que há interesse comum não quando duas ou mais pessoas apresentam interesse econômico em determinado fato, mas quando possuem interesse jurídico nele, assim entendido como a hipótese em que praticam, todas elas, o mesmo pressuposto de fato ou de direito que faz nascer a obrigação tributária. Assim, para Rubens Gomes de Sousa, o art. 124, I do CTN consiste na prática de atos realizados pelo contribuinte de fato, não cabendo a este atribuir qualquer obrigação a um terceiro responsável, uma vez que nesse caso deve haver lei expressa.

Verifica-se, assim, que, por meio de uma interpretação realizada através do histórico de formação do CTN, os limites de interpretação do art. 124, I do CTN se coadunam com o entendimento indicado neste trabalho como a melhor opção para a democracia.

3.3 Limites da Interpretação do Direito – aplicação do art. 124, I do CTN

É consenso na doutrina e na jurisprudência que a expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN é vaga, subjetiva, abrangente e ambígua. Assim, questiona-se: como devem ser aplicadas as normas jurídicas? Nos termos de Humberto Ávila,

[q]ual teoria melhor indica como deve ser feita a interpretação das normas jurídicas? Quais critérios devem ser utilizados para realizar a interpretação em conformidade com o ordenamento jurídico vigente? Pode o intérprete e aplicador da norma modificar o significado consolidado de um termo ou enunciado normativo?¹⁰⁸

E ainda, como definir o que é princípio e o que é regra? Pode o intérprete alterar a natureza normativa da norma que deve aplicar, transformando uma regra em princípio e um princípio em regra?

Há muito tempo, diferentes juristas e filósofos do direito buscam esclarecer e responder a tais questionamentos, razão pela qual é impossível debater esse assunto com a devida profundidade que ele exige nesta ocasião. Contudo, com o objetivo de fundamentar e construir o raciocínio lógico-jurídico desta investigação, torna-se necessário realizar uma breve explanação sobre o método de interpretação do Direito sob o prisma da teoria

¹⁰⁷ Obras em que se visualiza o que foi dito: BRASIL. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954. p. 190 e SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 67.

¹⁰⁸ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 23.

Neoconstitucionalista e sobre o método de interpretação da teoria cognitivista. Isso porque se tratam de teorias da contemporaneidade que se contrapõem entre si e que são amplamente utilizadas pelo judiciário brasileiro na interpretação e na aplicação do direito.

O objetivo dessa abordagem é identificar a teoria que demonstrará a melhor interpretação do art. 124, I do CTN e sua respectiva expressão “interesse comum” sob o prisma dos princípios da legalidade, da segurança jurídica, do contraditório e da ampla defesa.

3.3.1 A interpretação do Direito sob o prisma do Neoconstitucionalismo

Como dito anteriormente, existem inúmeras correntes acerca da interpretação do Direito e de seus limites. A primeira corrente ideológica sobre os limites da interpretação do direito que merece atenção neste estudo é conhecida como “O Novo Direito Constitucional” ou o “Neoconstitucionalismo”. Apontado por Luís Roberto Barroso¹⁰⁹ como o “modelo vencedor” e conhecido também como “a ideologia vitoriosa do século XX”, essa proposta se apresenta como arranjo institucional resultante da fusão entre duas ideias: constitucionalismo e democracia. Luís Roberto Barroso¹¹⁰ define essa perspectiva como herdeira de três movimentos políticos e filosóficos: contratualismo, iluminismo e liberalismo, decorrentes do novo modelo que substituiu o Estado Legislativo de Direito e segundo o qual as leis passaram a estar subordinadas à Constituição. Assim, com início no Brasil a partir da Constituição de 1988, essa ideologia destaca algumas conquistas obtidas, como a estabilidade institucional, a estabilidade monetária (por meio da queda da inflação) e a inclusão social (mediante programas sociais que aumentaram consideravelmente o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH).

No âmbito teórico, o Neoconstitucionalismo apresenta três grandes mudanças de paradigma, quais sejam: a) superação do formalismo jurídico, com o abandono do entendimento de que a norma é a expressão da razão e de que o Direito se concretiza mediante operação lógica e dedutiva em favor ideia de que Direito é a expressão de interesses que se tornam dominantes e que, na maioria das situações, a solução terá que ser construída argumentativamente pelo intérprete, uma vez que não se encontra pré-pronta; b) advento de uma cultura jurídica pós-positivista, com a conscientização de que a solução não se encontra integralmente na norma jurídica, devendo ser construída através da aproximação com a filosofia moral, em busca da

¹⁰⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático**: a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 13.

¹¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático**: a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 13

justiça e de outros valores; c) ascensão do direito público e centralidade da Constituição, adotando-se o entendimento de que toda interpretação jurídica deve ser feita à luz da Constituição, dos seus valores e dos seus princípios.¹¹¹

Luís Roberto Barroso¹¹² sustenta que as principais referências concretas do Neoconstitucionalismo são a Suprema Corte Norte Americana e o Tribunal Constitucional Federal alemão, que apontam a necessidade de um papel mais proativo das cortes constitucionais na concretização de direitos fundamentais (ativismo judicial), e uma permanente discussão sobre a exata fronteira entre o Direito e a Política. Nesse aspecto, é importante esclarecer que há juízes tanto da Suprema Corte Norte Americana quanto do Tribunal Constitucional Federal Alemão que defendem posturas minimalistas, ou seja, contrárias ao ativismo judicial. Portanto, a referência utilizada por Barroso não indica o entendimento unânime das referidas cortes, mas sim o adotado pela maioria dos casos. Uma situação que bem retrata o protagonismo judicial inerente ao Neoconstitucionalismo da Suprema Corte americana é o caso de testes de mísseis americanos no território do Canadá.

Ou seja, o Neoconstitucionalista tem uma visão não formalista e não muito positivista do Direito e da vida, aliada à centralidade da Constituição. Essa ideologia compreende que há uma nova ordem, em que ocorreria uma ascensão institucional do Poder Judiciário, na qual juízes e tribunais deixariam de integrar uma espécie de departamento técnico especializado do governo e se transformariam, efetivamente, em um Poder político.¹¹³

Assim, o Neoconstitucionalismo sustenta a possibilidade de uma nova forma de interpretação que se liga ao desenvolvimento de algumas fórmulas originais de realização da vontade da Constituição, com uma visão menos formalista do Direito e menor apego a uma concepção do positivismo anterior à 2ª Guerra Mundial. Luís Roberto Barroso¹¹⁴ esclarece, sobre o assunto, que não se abandonaram os métodos tradicionais (subjuntivo – fundado em regras –, gramatical, histórico, sistemático e teleológico), mas que, diante do surgimento da necessidade de satisfação de demandas deficientes¹¹⁵ ou ineficientes atendidas pelas fórmulas

¹¹¹ BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático**: a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 36.

¹¹² BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático**: a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 37

¹¹³ BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático**: a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 41

¹¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático**: a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 47-49

¹¹⁵ Tais como: “pode um casal surdo-mudo utilizar a engenharia genética para gerar um filho surdo-mudo e, assim, habitar o mesmo universo existencial que os pais? ”; “pode um adepto da religião testemunha de Jeová recusar terminantemente uma transfusão de sangue, mesmo que indispensável para salvar-lhe a vida, por ser tal procedimento contrário à sua convicção religiosa? ” (BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo**

clássicas – uma vez que vivemos em um mundo marcado pela diversidade – foi preciso desenvolver novas categorias para a interpretação constitucional.

Esses métodos foram concebidos em razão dos inúmeros casos para os quais inexistia uma solução prévia no ordenamento jurídico, também conhecidos como *hard cases*, que são decorrentes de: I) ambiguidades na linguagem; II) desacordos morais razoáveis; III) colisões de normas constitucionais ou de direitos fundamentais. Assim, nos casos de colisão constitucional, por exemplo, não haveria hierarquia entre normas constitucionais, e, portanto, não seria possível afirmar, em abstrato, qual valor, interesse ou direito deveria prevalecer. Essa teoria propõe, então, que a solução seja construída racional e argumentativamente a partir da realidade fática subjacente. Ademais, propõe-se a utilizar a técnica da ponderação, que envolve a valoração de elementos do caso concreto com vistas à produção da solução que melhor realize a vontade constitucional em dada situação.¹¹⁶

Assim, Luís Roberto Barroso¹¹⁷ aponta que essa ideologia sustenta que o juiz é coparticipante da criação do Direito e a legitimidade de sua decisão se fundamenta em sua argumentação jurídica, em sua capacidade de demonstrar a racionalidade, a justiça e a adequação constitucional da solução que construiu.

Os Neoconstitucionalistas defendem, assim, que uma suprema corte desempenharia três grandes papéis: contra majoritário, representativo e iluminista. A atuação contra majoritária consistiria na invalidação dos atos do Poder Legislativo ou do Poder Executivo, por considerá-los contrários à Constituição; a função representativa, por sua vez, consistiria em atender a demandas sociais que não foram atendidas a tempo e a hora pelo processo político majoritário, ou seja, suprir-se-ia uma representatividade por meio de ações do Judiciário nos casos em que o Legislativo não tenha agido; e o papel iluminista diria respeito à defesa Neoconstitucionalista de que as constituições, que são produto do iluminismo, devam ser interpretadas honrando essa tradição. Nesse sentido, as cortes constitucionais também possuiriam o papel de “empurrar” a história, em que pese parte o fato de a própria corrente doutrinária reconhecer essa função como uma competência perigosa, a ser exercida com grande parcimônia em razão do risco que causa à democracia.

Luís Roberto Barroso¹¹⁸ indica alguns casos que exemplificam o papel iluminista das

democrático: a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 48-49).

¹¹⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático:** a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 50.

¹¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático:** a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 51.

¹¹⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático:** a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 64.

cortes constitucionais, dentre eles o caso *Brown v. Board of education*, em que a Suprema Corte Americana decidiu pelo fim da segregação racial nas escolas públicas, sem nova lei e provavelmente sem o apoio da maioria. Outro exemplo é o da decisão do Supremo Tribunal Federal do Brasil que equiparou as uniões homoafetivas às uniões estáveis convencionais e ainda abriu caminho para o casamento de pessoas do mesmo sexo.

Por fim, é importante ressaltar que a corrente do Novo Constitucionalismo sustenta que apesar de o juiz ter o papel iluminista, este não é o criador original do Direito e não está autorizado a, deliberadamente, fazer valer suas convicções e valores subjetivos sob o argumento de que estaria interpretando o Direito. Portanto, para o Neoconstitucionalismo, a decisão judicial legítima deve percorrer o seguinte itinerário: a) reconduzir-se sempre a uma norma jurídica – seja ela princípio ou uma regra; b) observar os valores e direitos fundamentais obrigados na Constituição, independentemente da popularização da decisão, visando à proteção de direitos fundamentais das pessoas; c) pautar-se pela produção do melhor resultado possível para a sociedade – dimensão pragmática.

3.3.2 Análise de Teoria Geral da Interpretação sob o prisma da Teoria Cognitivista Moderada

Diversamente dos fundamentos apresentados pela teoria Neoconstitucionalista, Humberto Ávila¹¹⁹ apresenta um estudo no qual esclarece os conceitos dos institutos inerentes ao Estado Democrático de Direito – dignidade da pessoa humana, liberdade, Estado de Direito, democracia, separação dos poderes e direitos fundamentais – e analisa diversas teorias da interpretação do direito a fim de identificar qual se coaduna melhor a esses conceitos para, a partir disso, identificar qual a melhor teoria da interpretação sob essa perspectiva.

Humberto Ávila¹²⁰ defende que não basta que exista uma lei; é também preciso que a própria lei, editada antes da ação do indivíduo, defina o conteúdo da restrição a seus direitos fundamentais de liberdade e de propriedade. Assim, não pode o aplicador da Constituição e da lei ignorar ou subverter aquilo que foi estabelecido pelo legislador quando promulgou a Constituição e editou a lei.

Define-se, então, que ao legislador cabe, primordialmente, introduzir as fontes de Direito ou os diplomas normativos. Sua função típica é editar os fundamentos relativos às normas gerais, abstratas e prospectivas. Ao julgador, por sua vez, cabe a função ordinária de,

¹¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 88.

¹²⁰ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 23.

quando provocado, interpretar as disposições constantes dos diplomas normativos ditados pelo legislador e aplicar o resultado da interpretação em casos concretos. O aplicador possui, assim, a função de interpretar os casos concretos.

Esse último aspecto merece um pouco mais de atenção, na medida em que a corrente Neoconstitucionalista defende o papel iluminista do julgador (intérprete). Humberto Ávila enfrenta os argumentos utilizados por aquela corrente, esclarecendo que não é cabível ao intérprete se utilizar da ponderação, sendo que a Constituição já o fez, determinando a regra a ser seguida. Cabe ao julgador verificar se o meio escolhido pelo legislador está ou não de acordo com a Constituição, analisar se o meio escolhido pelo legislador é adequado, necessário e proporcional ao fim estabelecido pela Constituição e, na ausência ou inadequação da lei, concretizar diretamente os princípios por meio de sua tradução em regras.

Desse modo, o intérprete não é livre nem para definir os fins, nem para escolher os meios. Os fins a serem perseguidos não são os fins subjetivamente definidos pelo próprio intérprete, mas aqueles estabelecidos pela Constituição. Os meios, da mesma forma, são os eleitos pela Constituição. Não cabe ao intérprete, mesmo que se socorrendo de um princípio, substituir o que a Constituição diretamente definiu como permitido, proibido ou obrigatório por aquilo que ele entende – por melhores e mais convincentes que sejam suas intenções.

O jurista se utiliza do exemplo da palavra “livros” para demonstrar que, em alguns casos, a interpretação do dispositivo constitucional amplia a liberdade do indivíduo ao invés de restringi-la, uma vez que é possível estender o significado de “livros” também para obras produzidas em materiais diversos do papel. Portanto, para garantir a finalidade da norma, a palavra “livro” deve receber um significado mais amplo do que seu significado usual. Entretanto, ressalta que o mesmo não ocorre nas hipóteses em que o resultado da interpretação do dispositivo constitucional restringe a liberdade em vez de preservá-la ou ampliá-la. Assim, utilizando-se do exemplo da interpretação da palavra “receita”, o autor propõe uma reflexão sobre sua interpretação, uma vez que a União institui contribuições sociais sobre a receita de uma empresa. Ou seja, a definição de “receita” na base de cálculo de um tributo, desse modo, implica na norma de incidência tributária. Portanto, como a finalidade do dispositivo é limitar o exercício do poder de tributar, o seu exercício restringe os direitos de liberdade e de propriedade, assim, a palavra “receita” não pode ser interpretada de modo que a palavra receba um significado mais amplo do que seu significado preliminar consolidado.

De acordo com essa perspectiva, então, o princípio da separação dos Poderes é violado quando o julgador, ainda que munido das melhores intenções, desconsidera os significados mínimos dos dispositivos introduzidos pelo legislador. Nesses casos, o julgador substitui o

legislador.

O Direito só cumprirá sua função de ordenar condutas quando os dispositivos postos pelo legislador exprimirem significados que o intérprete não possa simplesmente ignorar, por melhores que sejam os seus propósitos. Se assim não o for, o Estado deixará inclusive de garantir os direitos fundamentais – princípio inerente ao Estado Democrático de Direito. A violação dos direitos fundamentais ocorre quando o intérprete desconsidera os significados mínimos dos dispositivos introduzidos pelo legislador para privilegiar aqueles que protegem outros fins, como, por exemplo, nos casos em que o julgador privilegia o interesse estatal mesmo que este seja conflituoso com uma garantia individual expressamente prevista pela Constituição.

Diante dos conceitos apresentados, Humberto Ávila¹²¹ expõe diferentes teorias da interpretação do Direito com o objetivo de confrontá-las e de identificar qual se coaduna com os princípios fundamentais do Direito. Assim, sustenta que a interpretação possui três acepções: descobrir um significado; escolher um significado ou criar um significado. Descobrir um único resultado consiste em revelar um significado, de acordo com a teoria cognitivista radical. Lado outro, escolher um significado consiste em verificar os significados potencialmente existentes e escolher um através de conhecimento e vontade, conforme a teoria cognitivista moderada da interpretação. Criar significado, por fim, parte da ideia de que os termos e os enunciados objetos de interpretação não possuem nenhum significado preexistente à atividade interpretativa, consistindo esta, portanto, na construção de um significado, nos termos da teoria cética.

Ocorre que tanto a teoria cognitivista radical quanto a cética estão erradas. A primeira, porque a linguagem é ambígua e complexa, podendo exprimir simultaneamente mais de um significado. Ademais, a genericidade e a vagueza afastam o argumento de que os enunciados normativos só podem de fato receber uma única interpretação. A teoria cética porque que termos e enunciados não possuem nenhum significado anterior à atividade interpretativa específica e que o intérprete é livre para atribuir o significado que melhor lhe convir. Contudo, as palavras e expressões exprimem significados os quais foram consolidados ao longo do tempo pelos intérpretes do ordenamento jurídico. Portanto, os enunciados já vêm carregados de significados que preexistem à sua interpretação em determinada situação.¹²²

O particularismo,¹²³ por sua vez, consiste em um modelo de interpretação que flexibiliza a aplicação das normas em razão de exceções adotadas pelo próprio aplicador, sem critérios

¹²¹ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 33.

¹²² ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 34-37.

¹²³ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. 45-46.

objetivos e sem verificação do impacto que tais ações poderiam acarretar para a segurança jurídica do sistema. Isso impediria o exercício da liberdade de forma plena do indivíduo, que poderia ser surpreendido com a aplicação de consequências impassíveis de previsão no momento de realização da ação.

O consequencialismo¹²⁴ é um modelo de interpretação pelo qual o intérprete ajusta o conteúdo ou a força do Direito conforme o sentimento social, impedindo que o indivíduo exerça de forma plena a sua liberdade, na medida em que altera a estrutura normativa. O julgador, nesse cenário, não desempenha a função imparcial estabelecida pela Constituição.

Outro modelo de interpretação é o idealismo,¹²⁵ no qual o intérprete molda o conteúdo ou a força do Direito conforme o modelo ideal de ordenamento jurídico que quer copiar ou que deseja se aproximar, desconsiderando as particularidades da Constituição e as estruturas normativas, os significados e consequências imputadas pelo legislador. Esse tipo de interpretação, de certa forma, também surpreende negativamente o indivíduo e viola o paradigma do Estado Democrático de Direito.

Por fim, apresenta-se o modelo emotivismo,¹²⁶ que adota a estratégia argumentativa exteriorizada por meio de linguagem dotada de elevada carga conotativa, empregada com a finalidade de persuadir seus destinatários mediante o despertar de emoções. Trata-se de mais um modelo no qual a interpretação não é suportada pela Constituição nem pela estrutura normativa.

O estudo conclui, então, que a hipótese que melhor orienta a atividade de interpretação é a teoria cognitivista moderada, que consiste em uma interpretação por meio da reconstrução dos significados possíveis admitidos pelos termos que são objeto de interpretação e a escolha de um desses significados, baseada em um ou mais argumentos e em regras de prevalência entre eles. Ademais, a forma normativa da Constituição depende de um julgamento independente e imparcial, ou seja, do julgamento de casos reais e concretos com respeito às regras do jogo exprimidas pela estrutura normativa.

Constata-se, após todo o apresentado, que uma interpretação que de alguma forma negue as limitações estabelecidas pela estrutura normativa dos significados e das consequências estabelecidas pela Constituição defende uma certa conexão entre Direito e Moral. Em verdade, transforma o Direito em Moral, o julgador em legislador e o discurso jurídico em simples meio de expressão de emoções pessoais. Além disso, viola a liberdade individual, na medida em que

¹²⁴ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 56-58.

¹²⁵ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 71-73.

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 74-75.

aniquila a possibilidade de o indivíduo, baseado no Direito, plasmar seu presente e, com autonomia e independência, sem engano e injustificada surpresa, projetar seu futuro.

3.4 Pressupostos da solidariedade tributária

Solidariedade em *lato sensu* é a preposição prescritiva que estabelece a existência de mais de um credor no polo ativo, ou de mais de um devedor no polo passivo da obrigação, portanto, diz respeito à multiplicidade de protagonistas.¹²⁷ Assim, cada um dos integrantes do respectivo polo tem o direito ou a obrigação em relação ao todo, como se fosse exclusivo credor ou devedor. Dessa maneira, a solidariedade possui duas características fundamentais: I) pluralidade subjetiva (seja de credores, seja de devedores, seja de ambos); II) unidade objetiva – cada devedor responde pela totalidade da prestação.¹²⁸

Para o presente estudo, interessa-nos compreender a solidariedade passiva tributária,¹²⁹ em que cada um dos devedores está obrigado a cumprir com toda a prestação, como se, desde o início, tivesse assumido sozinho os encargos a ela correspondentes. Logo, como o crédito é uno, o pagamento efetuado por um aproveita aos demais, assim como a interrupção da prescrição atinge aos demais obrigados e gera efeitos comuns. Da mesma forma, a isenção ou remissão de crédito exonera a todos os obrigados, exceto quando pessoal.

Esclarece-se que a natureza da solidariedade tributária é uma técnica de graduação da responsabilidade tributária, que tem por objetivo fortalecer as garantias do crédito tributário. Por conseguinte, é inadequada a interpretação segundo a qual se atribui às hipóteses do art. 124 do CTN a capacidade de conferir, de forma autônoma, a responsabilidade tributária a terceiros. Isso porque a solidariedade não cria responsabilidade, apenas indica a relação que existe entre aqueles que possuem responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária, indicando se haverá uma ordem de preferência entre eles – por meio da responsabilidade subsidiária – ou se não haverá – casos de obrigação solidária.¹³⁰

¹²⁷ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Obrigações**. Vol. 2. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 241.

¹²⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 49.

¹²⁹ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Obrigações**. Vol. 2. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 242.

¹³⁰ TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, v. 37. p. 85-118, 1. sem./2019. p. 93.

3.4.1 Solidariedade tributária – análise do art. 124, I do CTN

Para o estudo da solidariedade tributária, faz-se necessário analisar o art. 124 do CTN,¹³¹ que adota dois critérios para tornar o vínculo da sujeição passiva tributária em solidária, quais sejam: a) interesse comum e b) designação expressa em lei. Assim, a solidariedade tributária estabelecida no art. 124, I do CTN só será validamente aplicada nos seguintes casos:¹³²

a) Situação jurídica que constitua fato gerador da obrigação principal, caso exista mais de uma pessoa realizando sua materialidade. É o que ocorre, por exemplo, nos casos em que o imóvel possui mais de um proprietário: para fins de incidência de IPTU, há uma solidariedade tributária na relação jurídica.¹³³

b) Nos casos em que o negócio jurídico celebrado se caracteriza pela presença de sujeitos em posições diversas, com objetivos distintos, a solidariedade pode se instalar apenas entre as pessoas que integrem o mesmo polo da relação e pratiquem o verbo estabelecido pelo legislador como critério material.¹³⁴ Isso é observado nos casos de ISS, quando dois ou mais sujeitos prestam um único serviço ao mesmo tomador.¹³⁵

O art. 114 do CTN determina que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.¹³⁶ Ou seja, a lei define uma situação de fato ou jurídica a ensejar o nascimento da obrigação tributária. Compete à lei também determinar as referências de tempo e espaço para a correta identificação do fato jurídico relevante. Assim, é importante ressaltar que a parte final do art. 124, I do CTN indica a “obrigação principal”, o que afasta o entendimento de que o “interesse” pode se dar em fatos ilícitos indicados pelo legislador como, por exemplo, no caso da responsabilidade dos sócios pela sonegação fiscal. Nesse sentido, o vocábulo “interesse”, diz respeito a fato lícito, uma vez que a norma não previu o contrário.

Nesse contexto, a expressão normativa “interesse comum na situação que constitua fato

¹³¹ “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”. (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 set. 2022).

¹³² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 55.

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 399

¹³⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p.55.

¹³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no Ag n. 1.288.247/RS**. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, 03 nov. 2010. Brasília: STJ, 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901366682&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

¹³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 56.

gerador da obrigação principal” somente poder ser atribuída àqueles sujeitos que tenham interesse jurídico no fato descritivo no antecedente da regra-matriz de incidência (auferir renda, obter receita, prestar serviços). Ou seja, o referido dispositivo legal busca aquele que está unido ao contribuinte para realizar o fato jurídico tributário e que o pratica conjuntamente. A solidariedade se dá entre contribuintes, que realizam de forma conjunta o fato jurídico tributário e com ele possuem relação pessoal e direta.¹³⁷

Ressalta-se, mais uma vez, que o dispositivo legal em comento não contemplou o ilícito e, portanto, não compete ao intérprete ampliar o alcance legal. O STJ já manifestou entendimento nesse mesmo sentido, por meio do REsp 859.616/RS,¹³⁸ publicado em 2007 pela

¹³⁷ TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, v. 37. p. 85-118, 1. sem./2019. p. 94.

¹³⁸ “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOUREIRO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. 1. É legítima a recusa pela exequente de nomeação à penhora de bem de difícil alienação, in casu, as apólices da dívida pública, sem cotação na Bolsa de Valores. Precedentes: (AgRg no Ag 616978 / RJ Rel. Min. LUIZ FUX DJ 20.06.2005; AgRg no Ag 705716 / SP Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI DJ 28.11.2005; AgRg no REsp 476560/RS Rel. Min. ELIANA CALMON DJ 02.06.2003). 2. A exegese do art. 656 do CPC (aplicável subsidiariamente à execução fiscal) torna indiscutível a circunstância de que a gradação de bens estabelecida no artigo 655 visa favorecer apenas o credor/exequente, porquanto a nomeação pelo executado só é válida e eficaz se houver concordância daquele. 3. O Tribunal a quo concluiu pela configuração da hipótese extremada. Por isso que afastar tal premissa esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. 4. **Na relação jurídico-tributária, quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.** 5. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe: "Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço." 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei." 7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto

1ª Turma.

O Tribunal julgou, nesse recurso, uma condicionante para a atribuição de responsabilidade tributária, e afirmou que, para que seja atribuída responsabilidade, os responsáveis devem ter tido “atuação comum ou conjunta na situação que constituiu o fato imponible”, sendo, portanto, coparticipes da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador.

Em 2019, a 1ª Turma do STJ decidiu outro caso que também possui repercussões para esse tema. No REsp 1.775.269/PR, a turma decidiu pela necessidade de aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) na inclusão de grupos econômicos no polo passivo de execuções fiscais. Apesar de não representar o posicionamento uníssono ou majoritário desse Tribunal, é cediço que esse acórdão afastou a aplicação do “interesse comum” do art. 124, I do CTN para o caso de atos ilícitos. Afirmou-se, inclusive, que o “interesse jurídico das pessoas na relação jurídico-tributária [...] se dá quando os sujeitos conjuntamente fazem parte da situação que permite a ocorrência do fato gerador”.

Portanto, diante dos aspectos apresentados, ainda que a expressão “interesse comum” permitisse, *per se*, a aplicação da regra para situações lícitas e ilícitas, ao ser conjugada com a expressão “na situação que constitua fato gerador da obrigação principal”, constante no art. 124, I do CTN, afasta-se sua aplicação para os casos de dolo, fraude ou simulação. Assim, o vocábulo “interesse comum” não decorre nem do ato ilícito que gerou a obrigação tributária nem do ilícito que a desconfigurou.

3.4.2 Responsabilidade solidária – análise do art. 124, II do CTN

O inciso II do art. 124 do CTN, por sua vez, em nada alterou o que se discutiu anteriormente, uma vez que disciplinou que “serão solidárias as pessoas expressamente

ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. 10. In casu, verifica-se que o Banco Alfa S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa 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. 11. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Alfa S/A, mantida a penhora imposta pelo Tribunal a quo”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp: 859616 RS 2006/0124190-8**. Relator: Ministro Luiz Fux, 15 out. 2007. Brasília: STJ, 2007. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200601241908&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022. p. 240, grifos nossos).

designadas por lei”. Dessa forma, as pessoas solidariamente obrigadas são as indicadas nos arts. 134 e 135 do CTN, bem como outras que venham a ser determinadas por lei, desde que observados os parâmetros desses dispositivos legais e também do art. 128 do CTN.¹³⁹ Esse é, igualmente, o entendimento do STF, que se posicionou sobre o tema no RE 562.276/PR.¹⁴⁰

Nesse julgado, estava *sub judice* a constitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93, que

¹³⁹ “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação” (BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 set. 2022).

¹⁴⁰ “DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. **O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.** 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). RE: 562276 PR. Relatora: Ministra Ellen Gracie, 03 nov. 2010. Brasília: STF, 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2555009>. Acesso em: 28 set. 2022, grifos nossos).

tornava os sócios de sociedade de responsabilidade limitada responsáveis solidários pelos débitos junto à Seguridade Social. O STF julgou inconstitucional o referido dispositivo legal, formal e materialmente, por entender a existência de violação ao art. 146, III, da Constituição Federal, uma vez que tal matéria deveria ter sido tratada por meio de lei complementar, já que criava nova hipótese de responsabilidade.

É importante esclarecer que o STF julgou inconstitucional o art. 13 da Lei nº 8.620/93 por entender que não basta ser sócio para ser responsabilizado por débitos tributários. É necessário que se observem, também, as regras estabelecidas no CTN (normas gerais). Assim, a Suprema Corte esclareceu que as novas formas de responsabilidade poderiam ser criadas por leis ordinárias, desde que respeitadas os arts. 128, 134 e 135 do CTN, uma vez que são hierarquicamente superiores e, em razão disso, as leis ordinárias não poderiam dispor de forma diversa desses enunciados. Em suma, o STF não decidiu que é impossível a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária por meio de lei ordinária (e não apenas por lei complementar), mas que essa criação deve ser compatível com normas gerais já previstas no ordenamento, sendo vedada a inovação sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Diante do apresentado, verifica-se que é possível incluir no polo passivo da obrigação tributária um terceiro que não se confunda com o contribuinte, mas que tenha agido ativamente na fraude estruturada ou praticado atos que permitissem a sonegação de tributos em seu favor. Nesse caso, portanto, é possível que o terceiro responda solidariamente com o contribuinte pela extinção do crédito tributário. Apesar disso, essa hipótese não se aplica ao art. 124, I do CTN, uma vez que encontra fundamento no art. 124, II do CTN que, por sua vez, estabelece o dever da lei delimitar os precisos contornos de hipóteses em que um terceiro se qualifica como responsável solidário.¹⁴¹

Designando a lei expressamente quem responderá solidariamente pela obrigação tributária, nos termos do art. 124, II do CTN, a correta indicação do sujeito passivo é obrigação daquele que se propõe a exigir de terceiro o montante que entende ser seu de direito. Assim, havendo indícios ou provas diretas de que o administrador agiu com dolo, o lançamento deverá indicar o seu nome.

O art. 142 do CTN disciplina que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, vinculado e obrigatório, e visa a verificar a ocorrência do fato jurídico, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito

¹⁴¹ TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, v. 37. p. 85-118, 1. sem./2019. p. 104.

passivo e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível. Portanto, a correta indicação do sujeito passivo é obrigação daquele que se propõe a exigir de terceiro montante que entende ser direito seu, sendo este um requisito de validade desse ato administrativo, nos termos do art. 10 do Decreto 70.235/72. Ou seja, a autoridade administrativa, ao lavrar o auto de infração, está obrigada a identificar todos os sujeitos que eventualmente devam responder pelo crédito tributário na condição de contribuintes e responsáveis.

Dessa forma, não basta apenas a lei indicar os sujeitos que são solidariamente responsáveis. Se a regra-matriz de incidência tributária, combinada com as regras de responsabilidade, indicam pluralidade de devedores unidos pelo laço da solidariedade para o caso concreto, e há um enunciado expresso determinando a correta identificação do sujeito passivo no lançamento, a Autoridade Fiscal deve expedir, também, norma individual e concreta indicando todas essas pessoas, sob pena de caracterizar vício do ato administrativo.

Desse modo, a ausência de indicação de todos os sujeitos obrigados ao adimplemento da obrigação é exemplo típico de vício material, que em nada se relaciona à viabilidade de inclusão de terceiro responsável solidário designado por lei. Isso porque o defeito está relacionado ao conteúdo do ato, não ao procedimento para a sua confecção. Nesses casos, é evidente a contradição entre o critério pessoal da regra matriz de incidência e os sujeitos passivos definidos na norma de constituição do crédito tributário.¹⁴²

3.4.3 Nulidade do lançamento tributário

Outro aspecto importante a ser analisado é a inclusão de sócio administrador na Certidão de Dívida Ativa (CDA), sem que seu nome tenha constado no lançamento. Nesses casos, Maria Rita Ferragut¹⁴³ aponta que há a supressão de instância administrativa, em desacordo com o art. 5º, LV da Constituição. Ademais, a indicação do nome na CDA não é ato jurídico que o direito reconheça como apto a constituir o crédito tributário, tendo em vista que, no momento da lavratura do auto de infração, a pessoa já poderia ter sido corresponsabilizada. Destarte, além de não possuir o condão de sanar o vício do ato, a inclusão do sócio administrador na CDA, ao contrário, reforça-o, nos termos da Instrução Normativa RFB 1.862/2018.

Em razão dos casos nos quais há a violação do contraditório e da ampla defesa no ato administrativo, evidencia-se a impossibilidade de se admitir a eficácia *erga omnes* dos atos constitutivos do crédito tributário nas hipóteses de solidariedade. Ou seja, os efeitos aplicáveis

¹⁴² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 61-63.

¹⁴³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 64.

ao ato constitutivo do crédito tributário nas hipóteses de solidariedade não devem ter abrangência ampla (*erga omnes*). Isso porque o codevedor sofrer os efeitos indiretos de um lançamento do qual não foi notificado caracteriza violação a direitos fundamentais expressamente elencados na Constituição Federal. Assim, aplicar tal eficácia é o mesmo que permitir a violação de garantias constitucionais, aceitando-se que sujeitos sofram consequências reflexas de atos dos quais não foram partícipes e em relação aos quais não lhes foi garantido o direito à defesa.¹⁴⁴

Ademais, a discricionariedade da Fazenda Pública se limita à prerrogativa de escolha de ordem de execução dos codevedores, o que não significa o mesmo que a possibilidade de excluir um ou alguns dos coobrigados do polo passivo das relações tributárias. Dessa maneira, se a parte não é intimada de ato relevante praticado pela Administração, não lhe podem ser opostos os atos subsequentes.¹⁴⁵ Contudo, é sabido que na prática tal imposição ocorre.

Nos casos de constituição de crédito da obrigação tributária em razão de esta ter sido feita por declaração do contribuinte, a inscrição na dívida ativa dar-se-á sem o contraditório na esfera administrativa, uma vez que a instância administrativa existe para apurar a ocorrência do fato jurídico, do seu montante e do sujeito obrigado ao pagamento do tributo e de eventuais penalidades. Nesse caso, fica mitigado o direito do sócio ao qual se imputou a responsabilidade pelo débito de participar do processo administrativo. Nessas situações, a responsabilidade pessoal será apurada apenas na esfera judicial, quando o então administrador terá oportunidade de se defender.¹⁴⁶

É importante ressaltar que esse procedimento viola indiretamente o contraditório e a ampla defesa, na medida em que, para se exercer o contraditório com dilação probatória, a lei estabelece a necessidade de garantia do débito, além dos custos envolvidos na defesa judicial. Isso porque a Execução Fiscal é um procedimento específico regulado pela Lei nº 6.830/80, que estabelece, em seu art. 16, §1º,¹⁴⁷ a garantia da execução como pressuposto de admissibilidade dos Embargos à Execução. Considerando-se que não há outra forma admitida em lei para se discutir a ilegitimidade passiva com dilação probatória em Execução Fiscal,

¹⁴⁴ DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010. p. 331.

¹⁴⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 63.

¹⁴⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 64.

¹⁴⁷ “Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária; II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III - da intimação da penhora. § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”. (BRASIL. **Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 27 set. 2022).

verifica-se que o único meio admitido pela legislação mitiga o direito ao contraditório e mesmo o direito de acesso ao Judiciário.

Maria Rita Ferragut¹⁴⁸ entende, entretanto, não haver qualquer inconstitucionalidade no procedimento, que admite controvérsias na medida em que se evidenciam a violação ao contraditório e à ampla defesa, princípios fundamentais da Constituição Federal.

Por fim, é importante ressaltar, mais uma vez, que os direitos à ampla defesa e ao contraditório são direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal, art. 5º, LV, que se desdobram a fim de garantirem o conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes e visam a conferir a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes forem desfavoráveis. Assim, frente ao lançamento de um débito, a análise de constitucionalidade ocorre a partir das seguintes indagações: foi conferido o direito de apresentação de defesa antes do ato decisório? As partes tiveram a oportunidade de apresentar todos os meios de provas admitidos e as provas puderam ser realizadas e consideradas? As partes foram notificadas do início do processo administrativo e cientificadas dos fatos e fundamentos legais que motivaram a inclusão do coobrigado? Elas tiveram a oportunidade de se defender de fatos suficientemente descritos? Às partes foi garantido o direito de interpor recurso administrativo como meio de defesa? Caso essas indagações sejam negativas, estaremos diante de lançamentos inconstitucionais.

Diante dos aspectos abordados no presente capítulo sobre a solidariedade tributária, com a finalidade de se buscar uma solução para o problema apresentado nesta investigação (limitações à interpretação do art. 124, I do CTN: forma de garantia da segurança jurídica no Estado Democrático de Direito e viabilidade da justiça social), determinadas perguntas demandam, ainda, respostas, para que seja possível avançar na reflexão ora proposta.

As perguntas mais importantes, que já foram abordadas anteriormente, são elencadas neste trabalho a partir da influência de Ferragut:¹⁴⁹ no que consiste a expressão “interesse comum”? O que é a “situação que constitua o fato gerador”? O “interesse comum” pode ocorrer em “situações que não constituam fato gerador”? Fatos ilícitos podem ser considerados “fatos geradores de obrigação principal”, na medida em que o descumprimento de uma obrigação também pode implicar o nascimento de crédito tributário? E quando existir nexos causal entre a conduta dolosa e o inadimplemento tributário o art. 124, I do CTN passaria a ser aplicável? O art. 124, I do CTN pode ser interpretado como se o elemento a se considerar fosse somente o “interesse comum”, desconsiderando-se o complemento constante do enunciado (situação que

¹⁴⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 64.

¹⁴⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 52-53

constitua o fato gerador da obrigação principal?

Antes de adentrarmos ao cerne do estudo a fim de construirmos respostas para as indagações apresentadas, contudo, faz-se necessário estabelecer premissas acerca dos limites da responsabilidade da pessoa jurídica, uma vez que a solidariedade tributária se relaciona diretamente com os limites da responsabilidade tributária – tema central deste trabalho. Ou seja, qual o elemento essencial que permite ultrapassar os limites legais da responsabilidade da pessoa jurídica e atribuir responsabilidade aos sócios? O mesmo elemento é aplicado nas demais áreas do Direito? A responsabilidade da pessoa jurídica possui limites rígidos e invioláveis em igual tamanho e força para todas as áreas do Direito? Há determinadas áreas do Direito que permitem a flexibilização dos limites da responsabilidade da pessoa jurídica a fim de viabilizar a celeridade processual e até mesmo uma suposta justiça social? A seguir passamos, então, a responder a essas indagações, para posteriormente construirmos a solução para a problemática central deste trabalho.

3.5 Limitações da responsabilidade da personalidade jurídica

A ideia de associação entre pessoas como forma de viabilizar o exercício de uma atividade acompanha a humanidade há séculos: suas origens podem ser encontradas na antiguidade, iniciando-se pela reunião de pessoas afins, com objetivo comum, tais como a exploração de um negócio por membros de uma mesma família. As sociedades passaram a ter um perfil mercantil na Idade Média – período em que as políticas se mostraram propícias para a mercancia e para a associação como forma de exploração do comércio.¹⁵⁰

O primeiro tipo de sociedade comercial surgiu por volta do século XII,¹⁵¹ com as sociedades em nome coletivo, que se assemelhavam às sociedades familiares, uma vez que todos os sócios podiam exercer a mercancia de forma coletiva, por meio de uma razão social, ficando todos os sócios integralmente responsáveis pelas obrigações sociais. Ainda na Idade Média, a expansão do comércio passou a demandar mecanismos societários que permitissem criar parâmetros de segurança patrimonial e formas de ocultação de sócios, o que culminou na ideia de limitação da responsabilidade dos sócios e do sócio oculto. Assim, a busca por atender a essas necessidades configurou a chamada sociedade em comandita – divisão dos sócios em

¹⁵⁰ LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **A lei das S/A**. 3. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 26.

¹⁵¹ GAGGINI, Fernando Schwarz. **A Responsabilidade dos Sócios nas Sociedades Empresárias**. São Paulo: Leud, 2013. p. 17.

classes, com sócios publicamente conhecidos e sócios ocultos.

Posteriormente, a fim de evitar fraudes, os contratos de sociedade tiveram que se tornar públicos, surgindo, então, outro tipo de sociedade, a de conta em participação. Em seguida, no século XVII, a política colonialista e expansiva se intensificou e ensejou a criação de um novo instrumento jurídico: a sociedade anônima. Contudo, o marco legal de criação desse tipo societário só ocorreu, de fato, em 1807, com o Código de Comércio Francês.¹⁵²

A evolução do comércio passou a demandar uma nova estrutura, destinada a preencher uma lacuna existente entre os tipos de sociedades até então conhecidas, uma necessidade de criar um meio termo entre as sociedades contratuais e a complexa sociedade anônima. Assim, em 1892, na Alemanha, foi criado o GMBH (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*¹⁵³), que permitia a constituição de uma sociedade de perfil simples e com poucos sócios, aliada a um mecanismo de limitação da responsabilidade dos sócios, o que permitiu que pequenos e médios empresários arriscassem mais o seu capital.¹⁵⁴

Manoel de Queiroz Pereira Calças¹⁵⁵ explica que, naquela época, os pequenos e médios empresários não tinham condições de se submeterem ao sistema legal exigido para a limitação de suas responsabilidades pelas obrigações sociais da empresa, pelo fato de esse sistema ser muito rigoroso e oneroso. Assim, pleitearam junto ao Parlamento alemão a instituição de uma modalidade de sociedade com responsabilidade limitada e com características próprias, desvinculadas do modelo legal das sociedades anônimas. Pleitearam um modelo que pudesse constituir uma sociedade de forma simples, com apenas dois sócios, que teriam responsabilidade apenas sobre a proporção com a qual cada um contribuiu para a formação do capital social. Desse modo surgiu, na Alemanha, outro tipo societário com responsabilidade limitada, para além das sociedades anônimas.

Em 1919, a legislação brasileira estabeleceu, por meio do Decreto 3.708/19, a sociedade por quota de responsabilidade limitada. Um dos motivos que influenciou na criação de sociedades limitadas foi a estagnação da economia em razão do medo que os comerciantes e empresários tinham. Assim, para que pudessem fomentar a economia e investir mais, esses indivíduos passaram a exigir um tipo de sociedade que proporcionasse uma maior segurança

¹⁵² GAGGINI, Fernando Schwarz. **A Responsabilidade dos Sócios nas Sociedades Empresárias**. São Paulo: Leud, 2013. p. 20-24

¹⁵³ Traduz-se para o português como “sociedade com responsabilidade limitada”. É um tipo de sociedade comercial muito comum na Alemanha (onde foi criada em 1892), na Áustria (adotada em 1906) e na Suíça.

¹⁵⁴ GAGGINI, Fernando Schwarz. **A Responsabilidade dos Sócios nas Sociedades Empresárias**. São Paulo: Leud, 2013. p. 26.

¹⁵⁵ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade Limitada no Novo Código Civil**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 16.

para o patrimônio pessoal do empresário e do comerciante. No Brasil havia, anteriormente, o modelo de sociedades anônimas, que tinham um paralelo entre o patrimônio da empresa e o patrimônio do acionista. Contudo, esse tipo societário era muito complexo – exigia uma sociedade composta por três ou quatro sócios – para os pequenos e médios empresários.¹⁵⁶

Assim, a limitação da responsabilidade das empresas se deu como ferramenta de sobrevivência do sistema capitalista, que se alavancou após a instituição de um modelo de sociedade que permitisse a limitação de responsabilidade. Bruno Salama¹⁵⁷ observa que um regime de responsabilidade limitada de sócios possui importantes vantagens para o fomento da atividade comercial e empreendedora. Em particular, a limitação de responsabilidade: (1) cria incentivos à diversificação de investimentos; (2) induz investimentos por investidores avessos a risco; (3) reduz os custos de monitoramento nas empresas e (4) facilita transferências de controle societário.

Destarte, garantir que os pressupostos da responsabilidade limitada da empresa sejam respeitados por todo arcabouço jurídico assegura o incentivo ao investimento no mercado, a livre iniciativa e, indiretamente a inovação e o progresso econômico. Logo, buscar a observância de todos os pressupostos legais a fim de garantir que sejam observados os limites da responsabilidade limitada da pessoa jurídica é uma forma de permitir que o liberalismo social aja na busca pela justiça social.

3.5.1 Limitações da Responsabilidade da Personalidade Jurídica no Direito Civil e Empresarial

A sociedade limitada é o tipo societário com maior presença na economia brasileira, representando cerca de mais de 90%¹⁵⁸ das sociedades empresárias registradas nas Juntas Comerciais. Nesse tipo societário, os sócios respondem, em regra, pelo capital social da limitada. Assim, uma vez integralizado todo o capital, os credores da sociedade não poderão executar seus créditos no patrimônio particular dos sócios.

¹⁵⁶ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade Limitada no Novo Código Civil**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 2.

¹⁵⁷ SALAMA, Bruno Meyerhof. Responsabilidade limitada do sócio pelas obrigações da sociedade. *In*: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Álvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Comercial. Coordenadores do Tomo: Fábio Ulhoa Coelho, Marcus Elidius Michelli de Almeida. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/224/edicao-1/responsabilidade-limitada-do-socio-pelas-obrigacoes-da-sociedade> Acesso em: 27 set. 2022.

¹⁵⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 180.

A sociedade limitada é disciplinada pelo Código Civil, entre arts. 1.052 e 1.087. Contudo, naquilo em que o Código Civil é omissivo em relação às limitadas, aplicam-se as regras das sociedades simples (dispostas no mesmo Código – no art. 1053 e seguintes). A sociedade limitada possui natureza contratualista, ou seja, as relações entre os sócios podem pautar-se nas disposições de vontade destes, sem os rigores e parâmetros estabelecidos em lei.¹⁵⁹ O diploma legal de regência supletiva da limitada pode ser, também, a lei de sociedades anônimas.¹⁶⁰

A responsabilidade dos sócios pelas obrigações da sociedade limitada está sujeita a limites, caso os bens do patrimônio social da sociedade sejam insuficientes para responderem pelo valor total das dívidas que a sociedade contraiu na exploração da empresa. Os credores só poderão responsabilizar os sócios, executando bens de seus patrimônios individuais, até o limite do capital social não integralizado, observando-se que os sócios, na sociedade limitada, têm responsabilidade solidária para a integralização do capital social.

Conforme explicado no tópico anterior, a limitação da responsabilidade na sociedade empresarial se justifica pelo risco de insucesso, que é inerente a qualquer atividade de empresa. Desse modo, com o objetivo de estimular empreendedores e investidores à exploração dos negócios, o Direito buscou estabelecer mecanismos de limitação de perdas. Conforme aponta Fábio Ulhoa Coelho,¹⁶¹ se o insucesso de uma empresa pudesse sacrificar a totalidade do patrimônio dos empreendedores e investidores, seria natural que eles se mostrassem mais reticentes em participar dela. Em razão disso é que a Constituição Federal organiza a economia fundando-a na livre iniciativa. Assim, a limitação da responsabilidade dos sócios na sociedade limitada é a instrumentalização, no plano da lei ordinária, de uma norma constitucional. Por esse motivo, deixar de aplicar a regra de limitação de responsabilidade da pessoa jurídica é o mesmo que violar a Constituição, violando a liberdade econômica – princípio da livre iniciativa.

A impossibilidade de responsabilização pessoal dos sócios da sociedade limitada comporta as seguintes exceções: a) os sócios que adotam condutas e deliberações contrárias à lei ou ao contrato social respondem ilimitadamente sobre as obrigações sociais relacionadas à deliberação ilícita; b) na Justiça do Trabalho, afasta-se a aplicabilidade da regra de limitação da responsabilidade dos sócios, sob o fundamento de que o princípio da proteção do trabalhador, inerente ao âmbito do Direito do Trabalho, impede a transferência do risco da empresa ao empregado; c) se o sócio fraudar credores, manipulando a separação patrimonial, pode ser

¹⁵⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 182.

¹⁶⁰ BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 27 set. 2022.

¹⁶¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 182.

responsabilizado ilimitadamente por obrigação da sociedade, em observância à teoria da desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil.¹⁶²

Com exceção das hipóteses elencadas acima, o sócio não poderá ser atingido por obrigação da sociedade para além do limite legal do capital não integralizado. Nesse sentido, tanto para o Direito Civil, em geral, quanto para o Direito Empresarial, a desconsideração da personalidade jurídica possui caráter excepcional, e só é possível se comprovada a utilização do limite legal da responsabilidade de uma pessoa jurídica como meio de fraude. Assim, a desconsideração da personalidade jurídica somente deve ser aplicada nas hipóteses em que a autonomia da pessoa jurídica se apresenta como um obstáculo para a composição dos diversos interesses envolvidos no caso concreto, ou melhor, para a realização da justiça.

Como dito alhures, o ordenamento jurídico confere personalidade jurídica às empresas, viabilizando, assim, a formação de uma esfera jurídica e patrimonial autônoma e independente do patrimônio individual de cada um dos seus sócios. Ocorre que, a partir do momento em que resta evidenciado o abuso de direito associativo, isto é, a fraude imposta a terceiros pelo uso do véu protetivo da pessoa jurídica, autoriza-se a desconsideração do princípio da separação. Isso permite que o credor busque diretamente no patrimônio dos sócios a satisfação da obrigação que não foi atendida pelo patrimônio da empresa. Trata-se, portanto, da incidência da *disregard doctrine*, segundo a qual o ato constitutivo da pessoa jurídica poderá, episodicamente, tornar-se ineficaz em relação a terceiros, prejudicados pela prática de condutas abusivas ou ilícitas pelos sócios, que se utilizaram da personalidade jurídica como véu protetivo.¹⁶³

A aplicação episódica da desconsideração da personalidade jurídica¹⁶⁴ no âmbito do Direito Civil e do Direito Empresarial fica adstrita à demonstração, no caso concreto, da conduta culposa do sócio ou de sua intenção abusiva ou fraudulenta na utilização do instituto para fins ilícitos.

Como se vê, a desconsideração da personalidade jurídica só ocorre nos casos em que se faz necessária a garantia de um princípio fundamental inerente à efetividade da Constituição Federal e do Estado Democrático de Direito. Portanto, tratam-se de casos excepcionais, que se justificam sob a égide do Estado Democrático de Direito, da dignidade da pessoa humana, da

¹⁶² COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual de Direito Comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 183.

¹⁶³ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Teoria Geral**. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 377-382.

¹⁶⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Teoria Geral**. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 382. Como complemento, indica-se o Enunciado 7 da Jornada de Direito Civil: “Enunciado 7: Só se aplica a desconsideração da personalidade jurídica quando houver a prática de ato irregular, e, limitadamente, aos administradores ou sócios que nela hajam incorrido.”. (BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Enunciados**. Enunciado 7. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/653>. Acesso em: 27 set. 2022).

segurança jurídica e dos direitos fundamentais.

Sobre esse tema, cumpre esclarecer que através de uma análise sistêmica, histórica e classificatória, é possível identificar duas formulações distintas para justificar o levantamento do véu protetivo da personalidade jurídica. São elas: teoria maior e teoria menor da desconsideração.

A teoria maior¹⁶⁵ é adotada como regra geral no sistema jurídico brasileiro e não pode ser aplicada com a mera demonstração do fato de a pessoa jurídica estar insolvente para o cumprimento de suas obrigações. A teoria maior exige a presença de um requisito específico para que se efetive a desconsideração da personalidade jurídica. Ela se subdivide em teoria maior subjetiva e teoria maior objetiva.

A teoria maior subjetiva se estabelece pela necessidade de demonstração de fraude ou de abuso com a intenção deliberada de desrespeitar a lei ou prejudicar terceiros. Ou seja, exige-se a presença do elemento subjetivo. A teoria maior objetiva, por sua vez, está mais centrada nos aspectos funcionais do instituto do que na intenção do sócio. Ou seja, o fundamento para a desconsideração é a disfunção da empresa, causada não somente pelo elemento subjetivo, mas em razão de circunstâncias desatreladas à vontade, tais como confusão patrimonial e desorganização societária. Consta-se assim, que o art. 50 do Código Civil está voltado para os aspectos funcionais do instituto, ou seja, é adepto da teoria maior objetiva.¹⁶⁶

Por outro lado, a teoria menor trata como desconsideração da personalidade jurídica toda e qualquer hipótese de comprometimento do patrimônio pessoal do sócio por obrigação da empresa. Ou seja, fundamenta-se no simples prejuízo do credor para afastar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica. Assim, para essa perspectiva, toda hipótese de responsabilização do sócio por dívida da empresa é um caso de desconsideração da personalidade jurídica. A teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica é adotada por alguns micro ordenamentos, tais como a Lei de Proteção ao Meio Ambiente (Lei nº 9.605/98), a Lei Antiruste (Lei nº 12.529/11), o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90), dentre outros¹⁶⁷.

A doutrina brasileira tem uma expressa inclinação pela teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica. Apesar disso, a legislação brasileira tem feito concessões em caráter excepcional à teoria menor,¹⁶⁸ como ocorre no caso do art. 28 §5º do Código de Defesa do

¹⁶⁵ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Teoria Geral**. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 383.

¹⁶⁶ COMPARATO, Fábio Konder. **O poder de controle na sociedade anônima**. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 66.

¹⁶⁷ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Teoria Geral**. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 383.

¹⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. 279.273/SP**. Relatora: Ministra Fátima Nancy Andriighi, 04 dez.

Consumidor, que disciplina a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica quando esta for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

3.5.2 Limitações da responsabilidade da personalidade jurídica no Direito do Trabalho

O ordenamento jurídico possui característica polissistêmica, uma vez que as normas são agrupadas e ordenadas de acordo com uma pluralidade de sistemas. Identificam-se como microssistemas, por exemplo, o Direito Empresarial, o Direito do Trabalho, o Direito Tributário e o Direito do Consumidor, uma vez que estes possuem regras e princípios próprios. No que diz respeito à desconsideração da personalidade jurídica, as regras do direito civil conflitam com as regras e os princípios do Direito do Trabalho e do Direito do Consumidor, uma vez que são inspirados em valores diferentes.¹⁶⁹

O entendimento predominante na doutrina e na jurisprudência é o de que a desconsideração da personalidade jurídica no contexto do Direito do Trabalho independe de ocorrência de fraude, abuso de poder ou ato ilícito. Portanto, o simples inadimplemento da sociedade empregadora, quando ausente patrimônio para suportar a execução, é elemento suficiente para a desconsideração da personalidade jurídica na execução trabalhista, ou seja, adota-se, naquele sistema, a teoria menor da desconsideração. O fundamento utilizado é o de que o crédito trabalhista possui natureza alimentar e, em razão disso, é superprivilegiado. Assim, a desconsideração da personalidade jurídica é amplamente admitida nos casos em que é a última alternativa para a execução do crédito trabalhista.

Desse modo, enquanto no Direito Empresarial e no âmbito Cível predomina o princípio da autonomia patrimonial, no Direito do Trabalho ainda prevalece o princípio da proteção do trabalhador, com o intuito de tutelá-lo em face de sua sujeição e dependência econômica em relação ao empregador. Nesse mesmo sentido, no Direito do Consumidor há a prevalência do princípio da proteção ao consumidor. Em resumo, em ambos microssistemas, o que prevalece é a proteção da parte considerada mais frágil da relação. Assim, há a preferência do princípio da vulnerabilidade em detrimento do princípio da autonomia patrimonial.¹⁷⁰

2003. Brasília: STJ, 2003. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200000971847&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

¹⁶⁹ COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual de Direito Comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 183.

¹⁷⁰ MARINHO, Rodrigo Saraiva. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Justiça do Trabalho**: Uma nova abordagem. São Luís: Resistência Cultura, 2015. p. 56.

Antes do advento da Reforma Trabalhista, como ficou conhecida a Lei nº 13.467/2017, o Direito do Trabalho não tinha lei expressa autorizando a desconsideração da personalidade jurídica. Ainda assim, fundamentava-se em outros microssistemas, com fulcro no art. 8º, parágrafo único da CLT, que autoriza essa fundamentação naqueles pontos em que não há incompatibilidade com seus princípios. Aplicava-se, então, o art. 28 do Código de Defesa do Consumidor ao processo trabalhista, por serem compatíveis. Segundo Eduardo Milléo Baracat,¹⁷¹ a compatibilidade entre o Direito do Trabalho e o Direito do Consumidor decorre do princípio de tutela do demandante hipossuficiente, amplamente utilizado nesses dois ramos do Direito.

Ressalta-se que o Código de Defesa do Consumidor foi a primeira lei brasileira a prever a teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica, em seu art. 28, §5º.¹⁷² Isso representou uma significativa mudança de paradigma, autorizando-se sua aplicação sempre que o uso da pessoa jurídica impedisse a satisfação do crédito do consumidor prejudicado. Contudo, é importante ressaltar que o referido dispositivo (art. 28 do CDC) possui inúmeras críticas de alguns juristas, a exemplo de Oksandro Gonçalves¹⁷³ e Rodrigo Saraiva Marinho,¹⁷⁴ que defendem ser plenamente possível a utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica disciplinada pelo Código Civil no âmbito do Direito do Trabalho ao invés da teoria adotada pelo CDC. Entretanto, o fundamento utilizado não está no art. 2º, §2º da CLT, pois esse dispositivo trata de responsabilidade solidária. A desconsideração da personalidade, por outro lado, deve-se aplicar na forma do art. 50 do Código Civil.

José Affonso Dellegrave Neto¹⁷⁵ complementa a crítica apontando que alguns institutos não poderiam estar inseridos como causas de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que dizem respeito à categoria da responsabilidade civil. É o caso do excesso

¹⁷¹ BARACAT, Eduardo Milléo. Desconsideração da personalidade jurídica da sociedade limitada empregadora: o problema do sócio minoritário. **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo, v. 34, n. 129, p. 53-71, jan. /mar. 2008.

¹⁷² “Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. [...] § 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores”. (BRASIL. **Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm. Acesso em: 27 set. 2022).

¹⁷³ GONÇALVES, Oksandro. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 66.

¹⁷⁴ MARINHO, Rodrigo Saraiva. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Justiça do Trabalho: Uma nova abordagem**. São Luís: Resistência Cultural, 2015. p. 55.

¹⁷⁵ DALLEGRAVE NETO, José Affonso. A execução dos bens dos sócios em face da disregard doctrine. In: NETO, José Affonso Dallegrave; FREITAS, Ney José de (Coord.). **Execução trabalhista: estudos em homenagem ao Ministro João Oreste Dalazen**. São Paulo: LTr, 2002. p. 172-217.

de poder, da infração da lei e da violação dos estatutos ou do contrato social, uma vez que esses são atos que ensejam a responsabilização específica do agente causador, e não a desconsideração momentânea da sociedade.

Ademais, Sergio Pinto Martins¹⁷⁶ aponta que o referido dispositivo legal (art. 28, §5º do CDC) reporta-se exclusivamente às relações de consumo, não sendo adequado falar-se em aplicação analógica e extensiva às relações de emprego.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica consolidou-se com o advento do art. 50 do Código Civil,¹⁷⁷ porém, de maneira mais restritiva do que a norma referente ao Direito do Consumidor. O dispositivo, contudo, diverge da teoria utilizada no Direito do Trabalho, uma vez que permite a desconsideração da personalidade jurídica apenas em algumas hipóteses específicas, não incluindo nestas a pura inadimplência das verbas trabalhistas. Entretanto, é importante ressaltar que um dos princípios fundamentais do Direito do Trabalho é o da proteção, que visa a proteger o trabalhador hipossuficiente, considerado a parte mais fraca na relação laboral.

Com a Reforma Trabalhista (Lei nº 13.467/2017), foi adicionado o art. 855-A à CLT,¹⁷⁸ que permite, expressamente, a desconsideração da personalidade jurídica. O dispositivo, contudo, estabelece parâmetros para sua aplicação, nos termos dos art. 133 a 137 do CPC. Dessa forma, a simples inadimplência como causa de desconsideração da personalidade jurídica foi revogada pela reforma trabalhista e, portanto, os parâmetros para sua aplicação foram modificados para seguirem o que preconiza a teoria maior objetiva.

Os dispositivos em questão evidenciam a necessidade de se garantir o contraditório e ampla defesa na apuração da responsabilidade pessoal dos sócios. Apesar disso, parte da

¹⁷⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito processual do trabalho**: doutrina e prática forense; modelos de petições, recursos, sentenças e outros. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

¹⁷⁷ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso” (BRASIL. [Código Civil] **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 25 set. 2022).

¹⁷⁸ “Art. 855-A. Aplica-se ao processo do trabalho o incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137 da Lei no 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil. § 1º Da decisão interlocutória que acolher ou rejeitar o incidente: I - na fase de cognição, não cabe recurso de imediato, na forma do § 1º do art. 893 desta Consolidação; II - na fase de execução, cabe agravo de petição, independentemente de garantia do juízo; III - cabe agravo interno se proferida pelo relator em incidente instaurado originariamente no tribunal. § 2º A instauração do incidente suspenderá o processo, sem prejuízo de concessão da tutela de urgência de natureza cautelar de que trata o art. 301 da Lei no 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil) ” (BRASIL. **Decreto-lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 27 set. 2022).

doutrina e da jurisprudência ainda defendem o entendimento de que o não cumprimento da obrigação do empregador com o empregado e a ausência ou a insuficiência de patrimônio da pessoa jurídica para adimplir os créditos trabalhistas são fundamentos suficientes para a responsabilização dos sócios e o direcionamento da execução trabalhista. Ou seja, parte da doutrina e da jurisprudência ainda adotam a teoria menor da desconsideração, que não contempla a ampla defesa e o contraditório em detrimento da vulnerabilidade do empregado, caracterizando-se, assim, uma violação indireta da Constituição Federal.

Esse entendimento, entretanto, vem se alterando, conforme se verifica pelo julgado ARR-110000-40.2009.5.01.0021 do TST.¹⁷⁹ Isso porque o art. 855-A da CLT apresentou parâmetros diversos daqueles até então utilizados, isto é, a aplicação dos arts. 133 a 137 do CPC, que, por sua vez, estabelecem a necessidade de observância do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, a fim de garantir maior segurança jurídica às partes envolvidas.

Destarte, constata-se que os princípios e os pressupostos da desconsideração da pessoa jurídica no âmbito do Direito do Trabalho e do Direito Empresarial ainda divergem. Contudo, é salutar lembrar que a CLT é norma anterior à Constituição Federal de 1988, razão pela qual, ao longo do tempo, a lei vem sofrendo modificações para se adequar aos preceitos do Estado Democrático de Direito. Assim, em razão da mudança recente na legislação em vigor, o ordenamento jurídico no âmbito do Direito do Trabalho está caminhando para que os limites da

¹⁷⁹ “I - AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELA ASSOCIAÇÃO FLUMINENSE DE EDUCAÇÃO ANTES DA VIGÊNCIA DAS LEIS NºS 13.015/2014 E 13.467/2017 E DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 40 DO TST. TERCEIRIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. EMPRESA PRIVADA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPREGADORA. BENEFÍCIO DE ORDEM. 1 - A matéria em debate relaciona-se ao benefício de ordem do devedor subsidiário. O redirecionamento da cobrança do débito em face do responsável subsidiário ocorre quando se revela infrutífera a execução contra o devedor principal. 2 - Ademais, conforme se verifica, o tomador dos serviços responde pelo inadimplemento das obrigações trabalhistas por parte do empregador, de modo que o benefício da ordem a que tem direito o responsável subsidiário configura-se apenas em relação à empresa empregadora, e não aos seus sócios, após a desconsideração de sua personalidade jurídica. É o devedor principal, portanto, o primeiro obrigado a responder pelas verbas decorrentes da condenação. **3 - Na sistemática vigente ao tempo dos fatos discutidos, a desconsideração da personalidade jurídica, medida excepcional, somente tem lugar no caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, ao teor do art. 50 do Código Civil. A simples inexistência de bens da empresa não faz presumir o abuso ou fraude.** Ademais, não cabe, na fase de conhecimento, a verificação da ocorrência dos requisitos caracterizadores dessa modalidade de abuso. 4 - Ressalte-se, ainda, que a condenação subsidiária, deferida pelo Tribunal Regional, está em consonância com a Súmula nº 331, IV, desta Corte, a qual não condiciona a execução do devedor subsidiário à prévia execução dos sócios do devedor principal, os quais, no caso, nem são partes no processo. Julgados. Superados os paradigmas. Incidência do art. 896, § 7º, da CLT. 5 - Não há violação dos arts. 818 da CLT e 333, I, do CPC/73, pois o TRT não decidiu com base na distribuição do ônus da prova. 6 - Agravo de instrumento a que se nega provimento. [...]”. (BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho (6. Turma). ARR-110000-40.2009.5.01.0021. Relatora: Ministra Kátia Magalhães Arruda, 11 maio 2018. Brasília: TST, 2018. Disponível em: <https://consultaprocessual.tst.jus.br/consultaProcessual/consultaTstNumUnica.do?consulta=Consultar&cons csjt=&numeroTst=20745&digitoTst=03&anoTst=2017&orgaoTst=5&tribunalTst=04&varaTst=0411&submit=Consultar>. Acesso em: 28 set. 2022, grifos nossos).

responsabilidade da pessoa jurídica da sociedade limitada só sejam ultrapassados em casos excepcionais, quando, mediante observância do devido processo legal, comprovar-se que os sócios se beneficiaram dessa limitação para violarem o ordenamento jurídico e auferirem vantagens financeiras. Vivenciamos, portanto, um processo de mudança de paradigma no âmbito do Direito do Trabalho. Trata-se, contudo, de um processo recente e que ainda necessitará de algum tempo até que toda a doutrina e a jurisprudência se atualizem.

3.5.3 Estudo comparado: responsabilidade da pessoa jurídica no Direito Civil versus responsabilidade da pessoa jurídica no Direito Tributário

Conforme mencionado alhures, o objeto da presente pesquisa consiste no estudo dos limites da responsabilidade da pessoa jurídica no âmbito do Direito Tributário. Antes, contudo, de prosseguir com essa análise, é importante realizar um estudo comparado com as demais áreas do Direito, especialmente o Direito Civil, questão que será objeto de exame no presente tópico.

Como exposto em tópicos anteriores, a regra da responsabilidade tributária descreve, em sua hipótese, dois núcleos cumulativos, inseparáveis e logicamente dependentes, que correspondem ao fato jurídico tributário e às notas indicativas de outro evento qualquer, seja lícito, seja ilícito. Dessa forma, o fato jurídico tributário é a causa eleita pelo legislador para a imputação da responsabilidade. Ausente qualquer um de seus elementos, não haverá suporte fático suficiente para sua incidência.

Nesse sentido, Misabel Derzi¹⁸⁰ ensina que todas as vezes em que estamos diante um responsável eleito por lei, estamos diante de duas normas jurídicas interligadas: a primeira, a norma matriz, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória; a segunda, a norma complementar, dependente da primeira. Portanto, somente há incidência se ocorrido o fato da primeira norma – matriz. O fato gerador da norma secundária não é suplementar ou sucedâneo, nem de substituição, mas pressupõe, antes de tudo, a ocorrência do fato gerador da norma matriz.

Como se vê, para a incidência da responsabilidade tributária, faz-se necessária a presença simultânea de dois eventos: um tributário e outro, não. Ausente qualquer um deles, não há que se falar em suporte fático suficiente para a aplicação da norma de responsabilidade. Andrea Medrado Darzé¹⁸¹ aponta que o paralelo entre responsabilidade civil e responsabilidade

¹⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 21. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, 2006. p. 724.

¹⁸¹ DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses,

tributária somente pode ser estabelecido entre a responsabilidade civil por ato de terceiro e a responsabilidade tributária sancionatória, uma vez que essas hipóteses apresentam identidade estrutural.

Entretanto, há um ponto de distinção entre essas responsabilidades. Isso porque, em matéria tributária, não se exige a comprovação do prejuízo para a constituição da responsabilidade, por não se tratar do elemento normativo. Em razão disso, as especulações em torno do dano se operam em fase pré-jurídica, o que não permite essa discussão no momento de aplicação da norma. Na norma de responsabilidade civil, contudo, o dano é elemento que integra o desenho da hipótese normativa na qualidade de condição necessária para a imputação do dever de reparar. Sem ele, não se perfaz o suporte fático descrito na norma, sendo ilegal a sua incidência.

Outra divergência entre os limites da responsabilidade no Direito Civil e no Direito Tributário reside no fato de que, no Direito Civil, a regra é a responsabilidade objetiva do terceiro. Já nos casos da responsabilidade tributária sancionadora, a comprovação de que o responsável agiu com dolo ou, ao menos, com culpa, é condição necessária para a constituição do débito tributário contra a sua pessoa, sendo este o entendimento adotado majoritariamente pelo STJ, conforme se verifica no AgRg no AREsp: 779523 SP¹⁸² e no AgInt no REsp: 1601373 DF.¹⁸³

2010. p. 333.

¹⁸² “[...] a Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, submetido ao rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual 'a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa'. Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 1.265.515/AP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/02/2012). II. **Nas hipóteses em que a única razão jurídica da inclusão do nome do sócio-gerente como corresponsável tributário, na CDA, for a ausência de pagamento de tributos pela sociedade, o pedido de redirecionamento mostra-se infundado, sendo devido seu indeferimento, porquanto desconstituída**, nesse ponto, a presunção relativa de legitimidade da referida Certidão de Dívida Ativa. III. Agravo Regimental improvido”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgRg no AREsp: 779523 SP 2015/0228056-0**. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, 01. mar. 2016. Brasília: STJ, 2016. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201502280560&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022, grifos nossos).

¹⁸³ “[...] VI - **Não basta, portanto, o simples inadimplemento do tributo, com a falta de seu recolhimento a fim de que se redirecione o feito executivo, mas também imprescindível a comprovação de irregularidades, que poderão ser apuradas em processo administrativo ou judicial**. VII - Neste momento, a pergunta que se provoca para solução da controvérsia é: quais irregularidades seriam aptas a permitir a responsabilização dos sócios? Indubitavelmente, a aplicação do art. 135 do CTN é medida que se impõe. **Deverá ficar claro que as irregularidades consistiram na prática de atos com excesso de poder ou quebra das normas legais, contratuais ou estatutárias**. VIII - Deixar de aplicar os requisitos inseridos no art. 135 do Código Tributário Nacional às microempresas e empresas de pequeno porte é deturpar a intensão máxima do normativo complementar n. 123/2006. Afastar sua aplicação é violar, de forma indireta, o objetivo insculpido nos arts. 146, III, d, e 179 da Constituição Federal de 1988, qual seja, fomentar e favorecer as empresas inseridas neste contexto”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgInt no Resp: 1601373 DF 2016/0120143-2**. Relator: Ministro Francisco Falcão, 11 abr. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em:

Outro aspecto em que divergem são os valores subjacentes à instituição das respectivas normas. A responsabilidade civil visa a resguardar a segurança da vítima, não a deixando sem o ressarcimento do dano experimentado, sob o prisma do interesse privado. Outro viés, ainda, entende que a responsabilidade civil serve como sanção civil, de natureza compensatória, na medida em que pune o infrator com o dever de reparar o prejuízo. Já a responsabilidade tributária visa sempre à segurança da arrecadação, sob o prisma do interesse público, com o intuito de minimizar os riscos de inadimplência de tributos. Ademais, até mesmo nas hipóteses de responsabilidade sancionatória, a finalidade da segurança da arrecadação é perseguida pela norma, ainda que indiretamente. Isso é evidenciado pelo fato de que a pena imputada ao responsável geralmente corresponde ao valor do tributo, o que imprime maior garantia à satisfação do crédito tributário.

Apesar disso, é possível indicar um aspecto de similitude entre as responsabilidades, quais sejam: imprimir segurança ao lesionado e servir como sanção ao infrator. Contudo, ainda que se inclua o Fisco na classe das vítimas diretas, não será possível igualar os valores que motivam a edição dessas duas normas. Isso porque, por trás da responsabilidade tributária, estará sempre o interesse público, toda a coletividade figurando como lesionada indireta, o que diverge da responsabilidade civil, que protege apenas direitos individuais. Da mesma forma, os limites para a instituição de responsabilidade são igualmente diferentes. A responsabilidade civil é condicionada pelos princípios da pessoalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade. Já a responsabilidade tributária, em especial a de natureza exclusivamente fiscal, submete-se aos princípios do direito de propriedade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Por fim, outro ponto de divergência entre as responsabilidades do âmbito civil e tributário é o parâmetro para a determinação do seu dever. Enquanto na responsabilidade tributária a determinação do seu dever é justamente o valor do crédito tributário, na responsabilidade civil, a prestação recai sobre o montante do prejuízo experimentado pelo sujeito ativo, conforme disciplina o art. 944 do CC.¹⁸⁴

Em conclusão, apesar de identificar alguns elementos de similitude entre a responsabilidade civil e a tributária, os elementos que afastam essas duas realidades são ainda mais evidentes, o que demonstra que não podem ser tidas e consideradas como idênticas. Assim,

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201601201432&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022, grifos nossos).

¹⁸⁴ “Art. 944. A indenização mede-se pela extensão do dano. Parágrafo único. Se houver excessiva desproporção entre a gravidade da culpa e o dano, poderá o juiz reduzir, equitativamente, a indenização”. (BRASIL. [Código Civil] **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 25 set. 2022).

a aplicação de um dispositivo legal do Código Civil deve observar os limites e parâmetros estabelecidos no âmbito do Direito Tributário por meio do Código Tributário Nacional, da Constituição Federal e de seus respectivos princípios.

4 DIVERGÊNCIA CONCEITUAL E LIMITES INTERPRETATIVOS DO ART. 124, I DO CTN E DA EXPRESSÃO “INTERESSE COMUM”

Para construir uma solução para o problema ora proposto, este trabalho, até o momento, estabeleceu as premissas e identificou os elementos inerentes à relação jurídica tributária, como a conceituação do elemento “sujeito passivo” nessa relação. Apresentou, ainda, a classificação das normas de responsabilidade tributária, conceituou a responsabilidade exclusiva de terceiros e analisou cada elemento inerente a essa responsabilidade a fim de estabelecer os seus limites de aplicação, analisando, ademais, os aspectos que diferenciam a responsabilidade de terceiros e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, evidenciando que se tratam de institutos diversos no Direito.

Posteriormente, a investigação analisou a estrutura da norma do art. 124 do CTN e examinou em que consiste a solidariedade tributária disciplinada nesse dispositivo legal, para que, posteriormente, fosse possível confrontar a solidariedade tributária do art. 124 do CTN com a responsabilidade tributária de terceiro. Assim, a fim de obter elementos suficientes para análise dos limites de interpretação do art. 124, I do CTN, fez-se necessário realizar um estudo sobre os limites da responsabilidade da pessoa jurídica e, ainda, analisar de forma comparada esses limites no âmbito dos Direitos Empresarial, Trabalhista, Cível e Tributário.

Após apresentadas essas premissas, restou evidenciado que a responsabilidade tributária diverge de sujeição passiva no âmbito da relação jurídica tributária. Tratam-se de institutos jurídicos distintos, que possuem efeitos diversos e pressupostos diferentes. Inclusive, é salutar ressaltar que o art. 124 do CTN se encontra disposto no capítulo IV do CTN (Sujeito Passivo) e a responsabilidade tributária é tratada em capítulo próprio, qual seja, o capítulo V (Responsabilidade Tributária, a partir do artigo 128).

Após tais análises, faz-se necessário identificar as divergências inerentes à interpretação e à aplicabilidade do art. 124 do CTN para, então, ser possível elaborar a melhor solução para o tema aqui apresentado. É incontroverso que a expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN é vaga e permite divergência de interpretações. Apesar disso, os institutos jurídicos devem se pautar pelos princípios da legalidade e da segurança jurídica, pela estrutura da norma e pela própria norma em si. Assim, iniciaremos a análise da divergência proposta nesta ocasião pelo exame do Parecer Normativo nº04/2018 da PGFN, no qual o Fisco buscou estabelecer os pressupostos e limites de interpretação do já mencionado dispositivo legal. Os conceitos apresentados, entretanto, divergem de inúmeras doutrinas e da jurisprudência, o que demanda uma análise criteriosa, lógica e científica do tema.

4.1 Os conceitos estabelecidos pelo Parecer 04/2018 da Receita Federal do Brasil

Em 10 de dezembro de 2018 a Receita Federal do Brasil publicou o Parecer nº 04/2018,¹⁸⁵ que buscou estabelecer os parâmetros de responsabilidade tributária, solidariedade e interpretação do art. 124, I do CTN no que diz respeito ao vocábulo “interesse comum”.

Nas primeiras linhas, o Parecer já aponta que a responsabilidade solidária por interesse comum pode se dar através de ato ilícito e determina que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição.

Estabeleceu, já em sua ementa, quais são os atos que ensejam a responsabilidade solidária, sendo eles: I) abuso de personalidade jurídica, nos casos de desrespeito de autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas através de direção única; II) evasão e simulação e os atos delas decorrentes; III) abuso de personalidade jurídica por meio de operações realizadas com o intuito de suprimir ou reduzir os tributos mediante manipulação artificial do fato gerador. Ademais, apontou na ementa que o que enseja a responsabilidade solidária do grupo econômico não é o grupo econômico em si, mas o abuso de personalidade praticado por sua existência irregular.

O Parecer reconhece, de início, a ausência de uniformidade na interpretação do art. 124, I do CTN, e aponta que a Consultante – Receita Federal do Brasil – indicou que há recentes decisões judiciais que reconhecem a aplicação do art. 124, I do CTN em situações que envolvem: confusão patrimonial; interposição de pessoas físicas e jurídicas; fraudes; indícios da prática de atos e negócios jurídicos que viabilizam o esvaziamento patrimonial em detrimento de interesses do Fisco. Aponta também que a consultante afirma a possibilidade de responsabilização de terceiros que tenham praticado atos ilícitos através da aplicação do art. 124, I do CTN, desde que haja a comprovação cabal da prática de atos ilícitos.

Diante das afirmações feitas pela consultante, o Parecer indaga se o art. 124, I do CTN é hipótese capaz de atrair a sujeição passiva de terceiros que tenham praticado ilícitos tributários em conjunto com o contribuinte ou com o substituto tributário. Ademais, questiona se há interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal em relação à

¹⁸⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo no 4, de 10 de dezembro de 2018**. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2021.

pessoa que, por seus atos ou omissões, concorre para a prática de infração à legislação tributária.

Diante dessas indagações, o Parecer apresenta seus fundamentos e defende o entendimento de que, em regra, a responsabilização tributária ocorre em dois momentos: I – no lançamento tributário, que no âmbito federal é realizado pelo auditor-fiscal da Receita Federal; ou II – no redirecionamento da execução fiscal. Dessa forma, a relação material da obrigação tributária diverge da relação de responsabilização tributária a terceiro. Isso porque a relação material da obrigação tributária decorreria da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda também decorreria da incidência da regra matriz de responsabilidade tributária a um fato que, por sua vez, muitas vezes é ilícito. Assim, o Parecer aponta que o art. 124, I do CTN é forma de responsabilização tributária autônoma, acrescida do elemento de interesse comum na situação que constituiria o fato gerador da obrigação principal. Com o intuito de fundamentar esse entendimento, o Parecer apresenta os ensinamentos expressos de Marcus Vinícius Neder,¹⁸⁶ Juliana Furtado Costa, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro.¹⁸⁷

Pela citação expressa dos ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa,¹⁸⁸ o Parecer afirma que a solidariedade é uma hipótese de responsabilidade por transferência. Além disso, apresenta uma distinção da responsabilidade tributária prevista no art. 124, I e da previsão do art. 135 do CTN, afirmando que um caso não se confunde com o outro, na medida em que há o signo distintivo do “interesse comum”. Contudo, afirma que em algumas situações podem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. O documento prossegue expondo o

¹⁸⁶ NEDER, Marcos Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. *In*: NÉDER, Marcos Vinícius; FARRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 32 *apud* BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo no 4, de 10 de dezembro de 2018**. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2021. p. 6.

¹⁸⁷ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017. p. 43 *apud* BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo no 4, de 10 de dezembro de 2018**. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2021.

¹⁸⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975 *apud* BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo no 4, de 10 de dezembro de 2018**. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2021.

entendimento de que o art. 124, I do CTN não demanda que o sócio seja necessariamente administrador para ser responsabilizado solidariamente, ao passo que o art. 135 do CTN exige a comprovação de sua ativa participação no ato vinculado ao fato jurídico tributário, incluído o ato ilícito a ele relacionado.

Diante de uma análise do vocábulo “interesse comum” do art. 124, I do CTN, afirma que tanto a doutrina quanto a jurisprudência dispõem que o “interesse comum” é jurídico e não apenas econômico, sendo que, no referido dispositivo legal, o interesse econômico diz respeito ao proveito econômico e o interesse jurídico se dá pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador, devendo as partes estarem do mesmo lado da relação jurídica.

Em decorrência dessa afirmação, o Parecer critica a doutrina e afirma que as construções teóricas do conceito de interesse econômico e de interesse jurídico são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da Receita Federal do Brasil, uma vez que supostamente tentam interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

Contrariamente ao entendimento doutrinário apresentado, o Parecer tenta demonstrar que, na responsabilidade solidária, o “interesse comum” ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo, ou seja, o responsável solidário pode ser tanto quem atua de forma direta nos atos que resultam na situação que constitui o fato gerador quanto outras pessoas que tenham relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário por meio de atos ilícitos que o tenham manipulado. Diante disso, o Parecer aponta que não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do dispositivo legal (art. 124, I do CTN), porque o elemento “interesse” deve ser ligado ao fato ou à relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário. Dessa maneira, o Parecer afirma que o mero interesse econômico, sem a comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário, inclusos os atos ilícitos a ele vinculados, não pode caracterizar a responsabilização solidária.

Com o intuito de demonstrar que tal interpretação está em consonância com o ordenamento jurídico, o Parecer aponta que a interpretação do art. 124, I do CTN, não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva estabelecido no art. 145, §1º da Constituição Federal, devendo ser aplicado à luz de seu duplo aspecto: I) substantivo (gradação do caráter pessoal do imposto) e II) adjetivo (sendo facultado à administração “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”).

O Parecer aborda, também, qual o tipo de ilícito que enseja a responsabilidade solidária.

Assim, fundamenta-se na obra de Andréa Darzé¹⁸⁹ para afirmar que o fato que representa obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, que direta ou indiretamente dificulta ou impede a arrecadação de tributos, desencadeia uma relação jurídica de caráter sancionatório, gerando uma punição ao infrator, desestimulando, assim, a prática de atos dessa natureza. Logo, o texto nos remete à compreensão de que essa sanção deva ocorrer por meio da responsabilização solidária.

O parecer aponta ainda que a responsabilização solidária como forma de sanção engloba a prática dos seguintes atos ilícitos: I) abuso da personalidade jurídica com o desrespeito a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas, ou seja, grupo econômico irregular; II) evasão e simulação fiscal e os demais atos que deles decorrem, notadamente com a configuração de crime; III) abuso de personalidade jurídica com o intuito de suprimir ou reduzir tributos mediante manipulação artificial do fato gerador, ou seja, planejamento tributário abusivo.

Dessa forma, afirma que a hipótese que mais aborda o tema da responsabilização solidária, tanto na jurisprudência quanto na doutrina, ocorre quando o “grupo econômico” abusa de sua personalidade jurídica, desrespeitando a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única. Segundo o Parecer nº 04/2018, os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404/76, em que há pleno respeito das distintas personalidades jurídicas de seus integrantes, não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo realização em conjunto do próprio fato gerador. Dessa forma, compor um grupo econômico, por si só, não gera a responsabilização, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, frente à inexistência de autonomia patrimonial e operacional.

Destarte, o conceito de “grupo econômico” não pode ser dado de forma aleatória e genérica. Essa terminologia é utilizada como a regra-matriz específica que determina o antecedente jurídico que gera uma sanção como consequente jurídico. Nesse aspecto, cumpre ressaltar que a estrutura da norma jurídica do art. 124, I do CTN apresentada pelo Parecer em muito diverge da estrutura da norma apresentada neste trabalho. Isso porque, diante das teorias da norma apresentadas anteriormente, este trabalho conclui que o art. 124, I do CTN se

¹⁸⁹ DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária: Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 96 *apud* BRASIL, Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo no 4, de 10 de dezembro de 2018**. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2021.

classificaria apenas como um dos elementos da hipótese da norma, e não como uma norma individualizável. Nesse sentido, a regra do art. 124, I do CTN, sob a perspectiva teórica de Sacha Calmon Navarro Coelho,¹⁹⁰ não comportaria em seu núcleo prescritivo a descrição de uma conduta, de uma sanção, de uma competência ou de uma estrutura organizacional ou técnica, apesar de possuir caráter normativo. Portanto, para essa perspectiva, o art. 124, I do CTN comporia outra norma: a norma jurídica tributária.

Dessa forma, no presente trabalho, concluiu-se que a hipótese da norma se caracteriza pela cumulação de três elementos: a) a ocorrência do fato próprio da obrigação principal, ou seja, pagar tributo nos termos do art. 113, §1º do CTN; b) a identificação da existência de dois ou mais sujeitos vinculados aos fatos que deram ensejo ao surgimento da indicada obrigação tributária; c) evidenciação de existência do vínculo com a exteriorização do interesse compartilhado entre os sujeitos identificados na situação que constitua o fato gerador. Somente com a cumulação desses elementos é que ocorre a consequência da norma, que consiste na obrigação tributária constituída de forma solidária.¹⁹¹ Como se vê, este trabalho diverge do entendimento da estrutura da norma apresentada pelo Parecer.

Voltando ao exame do Parecer Normativo nº 4/2018, observa-se que o documento entende que nem todo ilícito pode ensejar a responsabilidade solidária, sendo necessária a presença do elemento “dolo”, isto é, do intuito de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário. Assim, a norma prevê, em seu antecedente, a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica, também, a comprovação do vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários. Ademais, o Parecer esclarece que o elemento doloso constitui vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito, uma vez que o mero interesse econômico não poderia ensejar a responsabilização solidária.

O Parecer afirma, ainda, que a constatação de planejamento tributário abusivo é uma variável em relação ao cometimento do ato simulado, podendo caracterizar responsabilização solidária. Assim, defende que é cabível atribuir responsabilidade solidária nos casos em que o planejamento tributário abusivo envolva diversas pessoas jurídicas existentes, com o único objetivo de reduzir ou suprimir tributo e, portanto, importando em descumprimento da função social da empresa.

Nesse diapasão, o Parecer indica três situações típicas em que se configura o interesse

¹⁹⁰ COELHO, Sacha Calmon de Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único do CTN)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 65.

¹⁹¹ COELHO, Sacha Calmon de Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único do CTN)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 41.

comum para a responsabilização solidária: a) operações estruturadas em sequência, que correspondem a um tipo de ato ou deliberação societária realizado pretensamente de forma isolada, com o intuito de reduzir ou suprimir tributo devido; b) operações realizadas com uso de sociedades-veículo, o que consiste no uso de empresa veículo (*conduit company*) para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro que tenha efetivamente outra função dentro do contexto; c) operações que têm por objetivo o deslocamento da base tributável, que ocorrem mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o objetivo de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial.

Dessa forma, o Parecer conclui que, nas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com o intuito de desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário, há a configuração do “interesse comum” que enseja a responsabilização solidária, nos termos do art. 124, I do CTN.

Por fim, o Parecer trata dos efeitos da não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente. Apresenta uma analogia entre a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização solidária, apontando que, na desconsideração da personalidade jurídica, há uma ficção jurídica consubstanciada numa pessoa distinta dos seus sócios, o que enseja o seu desfazimento. Na responsabilização solidária, por sua vez, há uma atribuição de responsabilidade aos sócios por atos por eles realizados, principalmente quando presente o elemento doloso.

Apesar das comparações e da indicação do dispositivo legal do Código Civil, o Parecer conclui que a responsabilidade tributária não se confunde com a civil, sendo que a primeira tem como objeto o interesse público e deve ser vista em conjunto com as formalidades ao direito tributário, enquanto a segunda diz respeito ao direito privado. Por isso, nos casos de responsabilização tributária solidária, não há propriamente uma desconsideração da personalidade jurídica.

O Parecer aponta que, na hipótese da responsabilidade tributária, há a aplicação do art. 123 do CTN e, em razão disso, a personalidade jurídica existente formalmente não pode ser oposta ao Fisco para fins tributários, o que não impede que os estudos relacionados à desconsideração da personalidade jurídica sejam utilizados para o similar caso realizado pelo Fisco.

Em sua conclusão, o Parecer apresenta três efeitos da não oposição da personalidade jurídica formal ao Fisco: I) direta, que consiste na clássica hipótese de desconsideração da personalidade para responsabilizar os seus sócios; II) inversa, que ocorre quando se imputa a responsabilidade solidária àquela pessoa jurídica por ato cometido por sócio ou outra sociedade

controladora ou coligada – quando a pessoa jurídica existe apenas para utilização da personalidade da pessoa jurídica de forma fictícia pelos sócios; III) expansiva, hipótese em que a desconsideração não alcança apenas os sócios formais, mas também os ocultos, inclusive por intermédio de outras pessoas jurídicas.

4.1.1 Análise crítica sobre o Parecer Normativo nº04/2018 da RFB

Após apresentar os principais conceitos adotados no Parecer Normativo nº 04/2018 da RFB, é necessário realizar uma análise crítica sobre como a Receita Federal do Brasil interpretou o instituto da solidariedade tributária e o art. 124, I do CTN.

Inicialmente, cumpre ressaltar que os Pareceres Normativos, emitidos pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) e aprovados pela Receita Federal do Brasil, têm a relevante tarefa de uniformizarem a aplicação da legislação tributária. Isso porque se enquadram nas normas indicadas no art. 100, I do CTN,¹⁹² segundo o qual os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são considerados “normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos”.

Verifica-se, portanto, que o PN 4/2018 tem relevância para o ordenamento jurídico. Assim, por possuir natureza jurídica, é necessária a elaboração de pareceres imparciais, que se identifiquem e dialoguem com a doutrina existente sobre os temas. É possível, obviamente, que um Parecer apresente entendimentos divergentes de doutrina assentada. Nesses casos, porém, é necessário apontar os aspectos contrários ao pensamento jurídico majoritário e redobrar o ônus argumentativo, para que se possam apresentar entendimentos embasados, fundamentados e que estejam em conformidade com as adequadas metodologias científicas. Dessa maneira, é salutar esclarecer que os pareceres podem questionar e desafiar a doutrina majoritária. Não podem, entretanto, omitir que existam tais doutrinas a fim de falsear um entendimento, muito menos modificar o real entendimento de um jurista a fim de induzir o leitor a erro.¹⁹³

¹⁹² “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”. (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 set. 2022).

¹⁹³ GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal – Parecer Normativo 4/2018. **RIL**, Brasília, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan. /mar. 2020. p. 27

O PN 4/2018 trata do artigo 124, I do CTN, ou seja, uma norma jurídica antiga, de mais de cinquenta anos. Portanto, o mínimo que se espera de um Parecer Normativo, nesse caso, é que ele retrate o que já foi publicado por dezenas de estudos sobre uma norma e sobre sua interpretação ao longo da história. Entretanto, o referido Parecer Normativo apresentou uma conclusão completamente diversa da maioria das conclusões de estudos anteriores, sem sequer pontuar a existência dessa divergência. Assim, estudos já publicados por renomados juristas, como Misabel Derzi,¹⁹⁴ Paulo de Barros Carvalho,¹⁹⁵ Sacha Calmon Navarro Coelho,¹⁹⁶ Luis Eduardo Schoueri¹⁹⁷ e tantos outros, que apresentam conclusões diversas daquela apresentada no PN 4/2018, foram praticamente ignorados no Parecer. Consta-se, pois, que o referido Parecer Normativo se furtou do dever legal de um ato normativo, conforme disciplina o art. 100, I do CTN.

Assim, a doutrina apresenta inúmeras críticas ao PN 4/2018. Até mesmo os juristas que possuem entendimentos diversos entre si concordam que o Parecer apresentou conceitos equivocados e extrapolou os limites disciplinados pelo dispositivo legal ao qual faz referência (art. 124, I do CTN).

Marciano Seabra de Godoi¹⁹⁸ apontou que o Parecer ignorou por completo a doutrina nacional e ainda apresentou conclusões que promovem uma clara distorção do instituto da sujeição passiva e da responsabilidade tributária, uma vez que trouxe conclusões sobre aplicação do art. 124, I do CTN em situações de fraude e sonegação fiscal, contrariando, inclusive, a literalidade da lei.

Como dito anteriormente, juristas como Aliomar Baleeiro¹⁹⁹ apresentaram estudos que concluíram que a solidariedade disciplinada pelo art. 124, I do CTN dirige-se somente aos “participantes do fato gerador”. Em consonância com esse entendimento, Misabel Derzi,²⁰⁰ por sua vez, apontou que a solidariedade não é “forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já

¹⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional no 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1.119.

¹⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 220.

¹⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 763.

¹⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 525

¹⁹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal – Parecer Normativo 4/2018. **RIL**, Brasília, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan. /mar. 2020.

¹⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional no 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1.119.

²⁰⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 729.

compõem o polo passivo”. Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho²⁰¹ e Luís Eduardo Shoueri²⁰² se valem de exemplos em que os tributos têm como fato gerador uma operação bilateral (compra e venda) para apontar que o interesse comum indicado no art. 124, I do CTN consiste no existente entre os sujeitos passivos, que estão no mesmo polo da situação que constitui o fato gerador, para demonstrar os limites de interpretação da expressão “interesse comum”.

Sacha Calmon Navarro Coelho²⁰³ possui entendimento semelhante a esses juristas, e afirma que o Direito Tributário apresenta dois tipos de solidariedade por meio do art. 124 do CTN: a natural, indicada no inciso I do dispositivo – exemplificada pelo caso de dois irmãos que são coproprietários de um imóvel rural indivisível e, portanto, são codevedores solidários de Imposto Territorial Rural (ITR); e a legal, instituída por lei, disciplinada pelo inciso II do mesmo dispositivo. Hugo De Brito Machado²⁰⁴ realiza estudo do tema no mesmo sentido apresentado pelos demais juristas, apontando como exemplo o caso em que dois cônjuges, casados sob o regime de comunhão de bens, auferem rendimentos para demonstrarem em quais situações há o “interesse comum que constitui o fato gerador da obrigação”. Nessa situação, o jurista esclarece que ainda que determinada renda seja auferida por apenas um deles, o outro cônjuge responde solidariamente, em razão do regime de bens.

Como se vê, nenhum desses juristas adotam o entendimento defendido pelo Parecer 4/2018, segundo o qual o art. 124, I do CTN estabelece uma norma de responsabilização autônoma de terceiros que não tenham praticado o fato gerador da obrigação tributária. Ao contrário, o PN 4/2018 sequer menciona essa divergência, menos ainda faz referência a outros estudos para confrontá-los.

Ocorre que, além de existirem inúmeros juristas que divergem do Parecer apresentado, cumpre ressaltar que este buscou transmitir a falsa impressão de que diversos juristas estariam de acordo com suas interpretações e acepções, quando o documento, em verdade, apresenta efetiva manipulação de conceitos. Isso porque o Parecer realiza uma distorção de conceitos já repisados pela doutrina em outros contextos a fim de embasar entendimento diverso.

Essa distorção ocorreu, por exemplo, com o entendimento atribuído ao jurista Rubens Gomes de Sousa.²⁰⁵ Em seu item 9.3, o PN 4/2018 afirma que o jurista defende que o artigo

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 220.

²⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 525.

²⁰³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 763.

²⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 131.

²⁰⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975.

124 “inclui expressamente a solidariedade como hipótese de responsabilidade por transferência”. Entretanto, ao analisar o trecho doutrinário, sem cortes providenciais, constata-se que a interpretação dele acerca da solidariedade tributária é a mesma dos demais juristas acima indicados – vinculando-a somente às pessoas que praticaram o fato gerador.²⁰⁶ Desse modo, em momento algum Rubens Gomes de Sousa afirma que se trata de um caso de “responsabilização tributária autônoma”. Se analisarmos, porém, somente o trecho da obra apresentada no Parecer, verifica-se que este induz o leitor a erro, levando-o a compreender que a afirmação apresentada de Rubens Gomes de Sousa se referiria à responsabilização tributária autônoma.

O mesmo ocorreu com Maria Rita Ferragut, uma vez que o PN 4/2018, em seu item 12, apresentou uma explicação genérica da jurista sobre responsabilidade tributária e seus elementos.²⁰⁷ Não obstante, em momento algum esclarece que a jurista possui conclusão do tema diversa daquela emitida pelo Parecer. No tópico 3.2.1 deste trabalho, apresentou-se a definição do art. 124, I do CTN, adotada por Maria Rita Ferragut, que acompanha a corrente clássica e majoritária e, portanto, concorda que o vocábulo “interesse comum”, indicado no inciso I, diz respeito à situação fática em que exista mais de uma pessoa realizando a materialidade descrita na norma. É o que ocorre, por exemplo, nos casos em que o imóvel possui mais de um proprietário para fins de incidência de IPTU.

O mesmo ocorreu com uma citação distorcida dos ensinamentos da jurista Denise Lucena Cavalcante.²⁰⁸ No item 38.3, o Parecer busca fundamentar a tese de que o art. 124, I do CTN permite a responsabilização solidária por meio de desconsideração administrativa em casos de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial entre empresas do mesmo grupo econômico. Contudo, através de análise da obra de Denise Lucena Cavalcante²⁰⁹ mencionada no Parecer, constata-se que a jurista, ao contrário do que foi dito, defende a possibilidade de

²⁰⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal – Parecer Normativo 4/2018. **RIL**, Brasília, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan./mar. 2020. p. 26.

²⁰⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 294.

²⁰⁸ DENISE, Lucena. A Responsabilidade Solidária no Caso dos Grupos Econômicos de Fato. In: QUEIROZ, M. E.; BENÍCIO JÚNIOR, B. C. (Coords.). **Responsabilidade de Sócios e Administradores nas Autuações Fiscais**. São Paulo: Foco Fiscal, 2014. p. 93 *apud* BRASIL, Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo no 4, de 10 de dezembro de 2018**. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2021.

²⁰⁹ DENISE, Lucena. A Responsabilidade Solidária no Caso dos Grupos Econômicos de Fato. In: QUEIROZ, M. E.; BENÍCIO JÚNIOR, B. C. (Coords.). **Responsabilidade de Sócios e Administradores nas Autuações Fiscais**. São Paulo: Foco Fiscal, 2014. p. 93.

ocorrer a desconsideração da personalidade jurídica e a imputação de responsabilidade solidária por meio de decisão proferida pelo Poder Judiciário. Assim, além de distorcer o entendimento doutrinário apresentado, resta evidenciado o objetivo de o Parecer obter subsídios para fundamentar a tese de possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica pela via administrativa, por meio da aplicação do art. 124, I do CTN.

Essas distorções evidenciam que o PN 4/2018 não apenas ignora o posicionamento da doutrina majoritária, como, o que é ainda pior, induz o leitor a erro, ao mencionar trechos de obras de juristas que possuem posicionamento contrário ao sustentado no Parecer, como forma de induzir o entendimento de que são favoráveis as conclusões apresentadas.

A doutrina brasileira está solidamente assentada no entendimento de que o art. 124, I do CTN se refere a pessoas que praticaram conjuntamente o fato gerador da obrigação tributária principal, e que, por isso, o referido dispositivo não compõe o capítulo relativo à “responsabilidade tributária” (Título II do Livro Segundo do CTN).²¹⁰ O objetivo do referido dispositivo legal é apenas o de estabelecer que determinados sujeitos passivos são devedores solidários quando têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo, e não determinar quem é contribuinte e quem é responsável tributário. Uma interpretação literal do referido dispositivo, aliás, indica que o interesse comum que leva à solidariedade dos sujeitos passivos é o interesse “na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”. Com o mesmo entendimento, indicam-se, também, os estudos de Fabiana Del Padre Tomé²¹¹ e de Ricardo Lobo Torres.²¹²

É importante esclarecer, todavia, que há uma corrente minoritária e isolada da doutrina brasileira que parece comungar do mesmo entendimento adotado pelo Parecer Normativo. Nesse sentido, por exemplo, Juliana Furtado Costa Araújo, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro²¹³ argumentam que a expressão “interesse comum” é vaga, podendo abranger confusão patrimonial, abuso de direito e evasão fiscal. Contudo, não é possível afirmar, com segurança, se tais juristas realmente compreendem que o art. 124, I do CTN pode ser interpretado “pragmaticamente” no sentido de se referir também a pessoas que praticam atos ilícitos. Isso porque, ao proporem a interpretação análoga à do PN 4/2018, os juristas

²¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal – Parecer Normativo 4/2018. **RIL**, Brasília, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan./mar. 2020. p. 7.

²¹¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição de “interesse comum” (art. 124, I, do CTN) para fins de solidariedade passiva tributária. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (coord.). **Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais**. São Paulo: FocoFiscal, 2015, p. 103-114.

²¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

²¹³ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 173-175.

afirmam que não é possível dizer se esse entendimento será encampado pelo STJ, por envolver uma situação que em muito se aproxima da desconsideração da personalidade jurídica.²¹⁴

Outro jurista que também defende esse entendimento é Fernando Ferreira Rabelo de Andrade,²¹⁵ para quem a obrigação tributária pode decorrer de situações lícitas e ilícitas, sendo que, nos casos de atos ilícitos, o interesse comum se exterioriza pela participação conjunta das sociedades integrantes de grupos econômicos na prática de tais atos e, por força disso, passam a ocupar o mesmo polo da relação obrigacional. Os juristas dessa corrente minoritária, entretanto, não são sequer citados pelo Parecer.

Conforme dito alhures, o Parecer Normativo apresenta e defende uma única opinião doutrinária, segundo a qual o art. 124, I do CTN, ao utilizar a expressão “interesse comum”, busca abarcar situações em que se formam grupos econômicos informais pelo abuso da personalidade jurídica e pela inexistência de autonomia patrimonial e operacional, ou em casos em que haja a prática de fraudes ou de planejamentos tributários abusivos. Contudo, Paulo de Barros Carvalho²¹⁶ expôs que não é qualquer “interesse comum” capaz de gerar o vínculo de solidariedade, o que evidencia que a redação utilizada no referido dispositivo é precária.

O Parecer Normativo descarta, ainda, o argumento de que empresas de um grupo econômico regular, em que não há confusão patrimonial ou desvio de finalidade, estariam submetidas, ainda assim, à responsabilidade tributária solidária, nos termos do art. 124, I do CTN, em razão do interesse comum, sob o ponto de vista econômico. Apesar disso, não se pronunciou expressamente sobre a existência e o alcance de um dispositivo legal muito conhecido, o art. 30, IX da Lei nº 8.212/91, que estabelece que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei”.

Assim, considerando que o Parecer Normativo não se referiu expressamente ao dispositivo legal (art. 30, IX da Lei nº 8.212/1991), o mais provável é que os auditores da Receita Federal do Brasil continuem aplicando o referido dispositivo legal no sentido de que a solidariedade passiva em relação às contribuições de seguridade social se aplica mesmo quando não há prática conjunta do fato gerador.²¹⁷

²¹⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal – Parecer Normativo 4/2018. **RIL**, Brasília, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan./mar. 2020. p. 30.

²¹⁵ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. O Interesse Comum pelo Art. 124, I, do CTN, como Parâmetro Jurídico Fundamental à Responsabilização Tributária de Pessoas Jurídicas Integrantes de Grupos Econômicos. *In: SILVA, Thiago Moreira da (Coord.). Créditos tributário e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 141-142.

²¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 398-402.

²¹⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal – Parecer Normativo 4/2018. **RIL**, Brasília, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan./mar. 2020. p. 13.

Com o intuito de apresentar uma fundamentação, o PN 4/2018 apontou o art. 123 do CTN, indicando que o seu objetivo é impedir que convenção particular possa alterar aspectos da regra-matriz de incidência tributária ou de responsabilidade tributária, alertando que contratos ou estatutos sociais que não refletem a essência dos negócios não podem ser óbice à responsabilização tributária solidária. Ocorre que o sentido atribuído ao referido dispositivo legal é falho, uma vez que o art. 123 do CTN não se refere a convenções particulares “que não refletem a essência dos negócios jurídicos”.²¹⁸ Se assim o fosse, seria necessário cobrar o crédito tributário de quem realmente fosse seu devedor, ao desconsiderar as aparências, simulações e fraudes, conforme apontado pelo art. 149, VII do mesmo diploma. Ao contrário, o art. 123 do CTN pressupõe que as convenções particulares de que trata sejam válidas e juridicamente vinculantes entre as partes e, em razão disso, disciplina que essas convenções, que possuem efeitos entre as partes, não podem ser contrapostas ao Fisco.

O Parecer Normativo afirma várias vezes que o art. 124, I do CTN pode ser aplicado a casos de “abuso de personalidade jurídica” e “confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente à Fazenda Nacional”.²¹⁹ Ocorre que esses casos são típicos da desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil, e que só podem ser autorizados pelo Poder Judiciário. Esse fato, somado às falácias do posicionamento doutrinário mencionado no Parecer e à omissão de posicionamento divergente da doutrina majoritária, permitem concluir que um dos objetivos do Parecer Normativo é conceder à autoridade administrativa poderes privativos da autoridade judicial.

É importante enfatizar que as pessoas jurídicas aparentes, ou seja, aquelas que só têm existência formal e decorrem de fraude ou simulação, não podem ser titulares de deveres ou obrigações solidárias. Nesses casos, a autoridade fiscal deve afastar as meras aparências, aplicando o art. 149, VII do CTN. Portanto, não é cabível a aplicação do art. 124, I do CTN, uma vez que este dispositivo pressupõe dois ou mais sujeitos passivos reais, que praticam conjuntamente o fato gerador.

²¹⁸ BRASIL, Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo no 4, de 10 de dezembro de 2018**. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2021.

²¹⁹ BRASIL, Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo no 4, de 10 de dezembro de 2018**. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2021.

Por outro lado, se a autoridade administrativa identificar atos que caracterizam “abuso de direito a ensejar um planejamento tributário ilegítimo”, o dispositivo legal cabível nesse caso é o art. 116, parágrafo único do CTN.²²⁰ A doutrina não possui qualquer entendimento de que se combate a simulação ou o planejamento tributário abusivo através de técnica de responsabilização solidária de pessoas jurídicas fictícias que compõem um grupo econômico irregular.

O mesmo ocorre para os casos de confusão patrimonial, fraude a credores e desvio de finalidade da pessoa jurídica. Isso porque o Código Civil e o Código de Processo Civil oferecem técnicas e incidentes processuais à disposição do credor que tiver sido lesado. O fato de essas técnicas não serem suficientes para uma adequada proteção do crédito tributário não permite que se faça uma interpretação ampliativa e distorcida do art. 124 do CTN, que ignore toda a doutrina e a estrutura lógica normativa. Nos casos em que as empresas praticam atos ilícitos, deve o Fisco promover atos necessários para declarar a nulidade dos atos, de modo que seja possível retirar o véu da autonomia patrimonial entre as pessoas, sendo necessário que o Poder Judiciário declare que se trata de uma única pessoa.²²¹

Esses fatos sugerem que, ao contrário de cumprir sua função regulamentar de interpretar as normas do CTN e da legislação tributária de forma isenta, rigorosa e em conformidade com o previsto na elaboração de tal norma,²²² o Parecer Normativo buscou identificar as estratégias de lançamento mais convenientes à cobrança do crédito tributário, apresentando possíveis fundamentos a serem utilizados por auditores fiscais e procuradores da fazenda. Ademais, os conceitos apresentados viabilizam uma cobrança cômoda, expedita e eficiente do crédito tributário, tanto na esfera administrativa como na judicial.

²²⁰ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. 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”. (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2022).

²²¹ FERREIRA, Alex Sandro Sarmento. **Responsabilidade Solidária e a Deformação do Conceito de Interesse Comum à Luz do Parecer Normativo nº 4/2018**. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito). Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021.

²²² Norma nos termos do art. 100, I do CTN: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas” (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2022).

4.2 Análise de Precedentes sobre Responsabilidade Tributária

Após análise e crítica do Parecer Normativo nº 04/2018 e dos conceitos por ele apresentados e defendidos acerca dos limites da interpretação do art. 124, I do CTN, constatou-se a divergência existente entre a doutrina majoritária e o ato normativo elaborado pela Receita Federal. Na sequência, faz-se necessário nos indagarmos sobre o entendimento adotado pelo Judiciário sobre a interpretação da expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN. Seria possível identificar uma uniformidade de entendimento ou uma preponderância entre Turmas e Tribunais? Considerando-se o princípio da segurança jurídica contemplado pela teoria dos Precedentes adotada pelo Código de Processo Civil de 2015, é importante que o Judiciário busque, através de uma construção de decisões, uma uniformidade de interpretação legal.

Apesar disso, verificar-se-á, pela análise dos julgados e precedentes, que o Judiciário está longe de obter um entendimento uniforme sobre o tema, contrariando, em grande parte, o entendimento adotado pela doutrina majoritária. Mais do que isso, por meio da análise dos julgados dos últimos dez anos pelo STJ, identificou-se que as duas turmas que tratam de matéria tributária (a Primeira e a Segunda) possuem entendimento completamente divergente sobre o mesmo assunto, além, é claro, de trazerem à tona alguns aspectos relevantes que divergem da doutrina majoritária.

4.2.1 Análise da jurisprudência do STJ – Primeira Turma

Em análise de julgados da Primeira Turma do STJ, é possível constatar que é adotado o entendimento de que a expressão “interesse comum”, contida no art. 124, I do CTN, refere-se às pessoas que se encontram no mesmo polo de contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação.²²³ Com análise por amostragem, verifica-se o caso do REsp 884.845/SC,²²⁴ caso em que o Banco Safra é o recorrente e pleiteia sua exclusão da lide, sob o fundamento de ausência de solidariedade do débito tributário relativo a ISS, na forma do art.

²²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgInt no AREsp: 1312954 GO 2018/0149043-0**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 24 maio 2021. Brasília: STJ, 2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201801490430&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp: 884845 SC 2006/0206565-4**. Relator: Ministro Luiz Fux, 05 fev. 2009. Brasília: STJ, 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200602065654&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

124, I do CTN, afirmando não ser o prestador de serviço. O Banco Safra alega que o único vínculo que possui com a empresa que de fato prestou o serviço de *leasing* – primeira executada, é que integram o mesmo grupo econômico.

Nesse caso, a Primeira Turma do STJ afirmou que, em matéria tributária, a presunção de solidariedade ocorre de forma inversa à do Direito Civil, no sentido de que, sempre que houver duas pessoas ou mais caracterizadas como contribuintes em uma mesma relação jurídica, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, como ocorre nos casos em que mais de uma pessoa são proprietárias de um mesmo imóvel urbano e, portanto, há uma pluralidade de contribuintes solidários ao adimplemento do IPTU. Apesar disso, é imperioso ressaltar que o voto proferido faz a seguinte observação sobre o vocábulo “interesse comum” do art. 124, I do CTN: “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”.²²⁵

Diante desse raciocínio, o voto do Ministro Relator Luiz Fux conclui que o “interesse comum” na situação que constitua fato gerador da obrigação principal”²²⁶ consiste no fato de que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isso 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. Assim, com o intuito de fundamentar esse raciocínio apresentado, o voto indica os ensinamentos de Paulo de Barros de Carvalho,²²⁷ bem como menciona o REsp 834044/RS²²⁸ da mesma turma do STJ, decisão que traz a citação de Kiyoshi Harada²²⁹ como fundamentação. Em sua obra, o jurista Kiyoshi Harada afirma que a responsabilidade solidária disciplinada pelo art. 124, I do CTN não se limita ao fato de as empresas pertencerem ao mesmo

²²⁵ REsp: 859616 RS 2006/0124190-8. Relator: Ministro Luiz Fux, 15 out. 2007. Brasília: STJ, 2007. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200601241908&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022. p. 240

²²⁶ Trecho do art. 124, I do CTN ((BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2022).

²²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 220.

²²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 834044/RS**. Relator: Ministra Denise Arruda, 11 nov. 2008. Brasília: STJ, 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200600654491&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²²⁹ HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Biblioteca Jurídica UFSC. Disponível em: <https://investidura.com.br/ufsc/109-direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comum-na-situacao-que-constitua-o-fato-gerador>. Acesso em: 28 set. 2022 *apud* REsp 884.845/SC.

grupo econômico, uma vez que esse fato, por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas.

Com respaldo nos fundamentos apresentados, o voto foi proferido dando parcial provimento ao recurso e reconhecendo que o Banco Safra não ostentava da condição de contribuinte e, por conseguinte, foi excluído do polo passivo da Execução Fiscal.

Como dito alhures, o REsp 834044/RS foi mencionado no caso em análise (REsp 884.845/SC) a fim de fundamentar o voto. Assim, ressalta-se que o referido julgado afirma que o desfrute comum ou igualitário, por mais de uma pessoa, dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora, não corresponde ao “interesse comum” do art. 124, I do CTN. Este, por sua vez, consiste na atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na situação anterior configuradora do próprio fato gerador. Ressalta-se que, apesar de ser um caso de 2008, o REsp 884845/SC é frequentemente utilizado para fundamentar outros casos análogos em dias atuais, pela Primeira Turma do STJ, como é o caso do AREsp: 1844096 GO.²³⁰

Em análise de outro caso, REsp 1273396 DF,²³¹ observa-se que o Recorrente busca a reforma do acórdão do TRF1, que determinou sua responsabilidade solidária sobre débitos tributários oriundos de imposto de renda devido por valores recebidos por sua cônjuge. Ou seja, o casal declarou em conjunto a renda dos cônjuges, varão e virago. Assim, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região entendeu que era legal e legítimo o auto de infração ser lançado contra o principal declarante, muito embora os rendimentos tidos como fundamento da autuação sejam da declarante subsidiária da declaração de imposto de renda.

Em análise e julgamento ao caso, a Primeira Turma do STJ afirmou, mais uma vez, que, nos termos do art. 124, I do CTN, só se estabelece o nexo entre os devedores da prestação tributária originária quando todos os partícipes contribuem para a realização de uma situação que constitui fato gerador da exação, ou seja, que tenham praticado o ato conjuntamente. Portanto, no caso em análise, a Turma concluiu que não se pode dizer que há interesse comum do marido na situação constitutiva do fato gerador do imposto de renda de pessoa física da esposa. Isso porque, na acepção prevista no art. 124, I do CTN, não é possível pressupor, para esse efeito, que tivesse havido sua participação ativa, ao lado da esposa, na produção do fato

²³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AREsp: 1844096 GO 2021/0051814-4**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 03 maio 2022. Brasília: STJ, 2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202100518144&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp: 1273396 DF 2011/0200989-7**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 05 dez. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201102009897&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

gerador da percepção dos rendimentos tidos por tributáveis. Tampouco há expressa disposição legal capaz de atribuir a carga tributária a pessoa que não tenha contribuído para a realização do fato previsto como gerador da obrigação, no caso, a percepção de renda.

A Primeira Turma do STJ, nesse caso, apresentou esclarecimentos, também, sobre os limites de interpretação do art. 124, II do CTN. Isso porque afirma que o referido dispositivo, que estabelece a possibilidade de atribuição de responsabilidade por força de disposição legal expressa, não pode ser compreendido como atribuição de amplos poderes ao legislador para eleger o responsável solidário da obrigação tributária. Assim, somente se pode atribuir o dever de recolher o tributo originalmente devido pelo contribuinte quando, à semelhança do inciso I, existir interesse jurídico entre o sujeito passivo indireto e o fato gerador.

No caso em análise, o recorrente foi autuado sobre os rendimentos auferidos por sua esposa, percebidos diretamente por ela, frutos do seu trabalho pessoal, sendo que seu marido não participou de forma alguma na formação do fato gerador correspondente e, por essa razão, os ministros entenderam que o recorrente não era originariamente obrigado ao pagamento dessa obrigação, embora tenha feito a declaração conjunta.

Como se vê pelos casos anteriores, a Primeira Turma do STJ reconhece em vários julgados que a expressão “interesse comum” é um conceito indeterminado. Entretanto, alerta que a interpretação das regras do Direito Tributário deve levar em conta, também, sua finalidade de proteção do patrimônio do contribuinte, de modo que lhe assegure, com a máxima efetividade possível, todas as garantias inerentes ao Estado Democrático de Direito.

Os votos proferidos pela Primeira Turma do STJ apontam que, para se caracterizar a responsabilidade tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, nos termos do art. 124, I do CTN, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante o interesse econômico.²³² Logo, para a Primeira Turma do STJ, o art. 124, I do CTN não é um dispositivo legal que visa a atribuir responsabilidade tributária a um terceiro, até porque não se encontra disposto no capítulo correspondente a essa matéria do CTN.

Em diversos dos casos analisados pela Primeira Turma do STJ,²³³ a matéria em questão

²³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 834044/RS**. Relator: Ministra Denise Arruda, 11 nov. 2008. Brasília: STJ, 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200600654491&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp: 1273396 DF 2011/0200989-7**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 05 dez. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201102009897&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgInt no AREsp: 1035029 SP 2016/0332160-0**. Relator: Ministro Napoleão

era discutida em razão das tentativas do Fisco de atribuir responsabilidade solidária à empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico da empresa devedora, sob o argumento de ocorrência de confusão patrimonial, prática de atos em conjunto, atos ilícitos, dentre outros, o que o Fisco sustentou que caracterizaria o “interesse comum” disciplinado no art. 124, I do CTN. A Primeira Turma, no entanto, repeliu tais argumentos, sob o fundamento de que grupo econômico não implica a responsabilidade de uma empresa pelos débitos das demais. Isso porque, mesmo sendo componentes do mesmo grupo econômico, cada empresa conserva sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária e sua participação na formação do fato gerador é elemento essencial para definição da responsabilidade, não cabendo atribuí-la sem a comprovação da existência desse elemento.²³⁴

O que se vê, portanto, é que a Primeira Turma do STJ compreende que a expressão “interesse comum” consiste na participação efetiva no fato gerador, alinhando-se com o entendimento da doutrina majoritária. Os julgados, porém, não esclarecem de forma expressa e taxativa o que vem a ser a participação efetiva no fato gerador. Nesse aspecto, insurge a dúvida sobre se a Primeira Turma do STJ admite o art. 124, I do CTN como uma forma de inclusão de responsabilidade tributária solidária autônoma ou como uma graduação da responsabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária.²³⁵ Em razão dessa obscuridade nos julgados analisados, não se pode afirmar com certeza que o entendimento da Primeira Turma do STJ se coaduna em sua integralidade ao entendimento adotado pela doutrina majoritária.

4.2.2 Análise da Jurisprudência do STJ – Segunda Turma

A Segunda Turma do STJ, por sua vez, possui entendimento diverso e defende expressamente a aplicabilidade da responsabilidade solidária pelo art. 124, I do CTN, por meio de uma interpretação ampliativa, admitindo-a quando há comprovação de práticas comuns,

Nunes Maia Filho, 27 maio 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201603321600&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022; e BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgInt no AREsp: 1312954 GO 2018/0149043-0**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 24 maio 2021. Brasília: STJ, 2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201801490430&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

²³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgInt no AREsp: 1035029 SP 2016/0332160-0**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 27 maio 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201603321600&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²³⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 729.

prática conjunta do fato gerador ou, ainda, nos casos de confusão patrimonial entre as empresas do mesmo grupo econômico. Nesse sentido, para a Segunda Turma, a expressão “interesse comum” se caracterizaria, também, mediante a prática de condutas ilícitas, tais como fraude e conluio entre os componentes, ou ainda em casos de configuração de sucessão patrimonial, sendo que tais elementos cumpririam os requisitos legais autorizadores da responsabilidade solidária disciplinada no art. 124, I do CTN.²³⁶

Com análise por amostragem, verifiquemos o REsp nº 1.689.431/ES para fins de compreensão do entendimento da Segunda Turma do STJ. No referido caso, a empresa recorrente, Swamville Commercial Corporation, sofreu a indisponibilidade de bens do seu patrimônio, decretada em Medida Cautelar Fiscal, por estar reconhecida a formação de grupo econômico de fato e a existência de interesse comum entre a recorrente e a devedora principal, a empresa Minter Trading Ltda. Portanto, o Tribunal ordinário reconheceu a existência de grupo econômico e ligações empresariais estreitas entre a recorrente e a empresa devedora originária, o que configuraria o “interesse comum” disciplinado pelo art. 124, I do CTN.

A decisão que reconheceu a existência de grupo econômico de fato e o “interesse comum” se fundamentou nos seguintes fatos: administração familiar das empresas, coincidência de endereços e objetos sociais, movimentação da conta bancária da recorrente pelo fundador da executada, esvaziamento patrimonial da devedora originária concomitantemente ao desenvolvimento econômico da recorrente.

Em análise ao caso, o ministro relator Herman Benjamin, da Segunda Turma do STJ, afirma que a inclusão da recorrente no polo passivo da cautelar fiscal tem previsão legal, dependendo apenas de sua condição de responsável tributário à luz do CTN. O Ministro afirma que o STJ entende que é aplicável a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN quando há comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial.

Em razão dos fatos relatados, o Ministro afirma que restou demonstrada não só a existência, no mundo dos fatos, de grupo econômico integrado pela recorrente, como também se evidenciou o interesse comum previsto no art. 124 do CTN. Assim, decidiu que há a presença dos requisitos legais autorizadores do art. 124 do CTN.

A Segunda Turma sustenta, ainda, que a desconsideração da personalidade jurídica

²³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp: 1689431 ES 2017/0189194-6**. Relator: Ministro Herman Benjamin, 03 out. 2017. Brasília: STJ, 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701891946&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

estabelecida pelo artigo 50 do Código Civil não se confunde com a responsabilidade solidária decorrente da comunhão de interesses, estabelecida pelo art. 124, I do CTN, ou com a responsabilidade solidária do sócio administrador, disciplinada pelo art. 135, III do CTN, posto que esta última atinge exclusivamente o gerente que praticou ato ilegal ou agiu com excesso de poderes na administração da empresa.²³⁷ Os outros dois dispositivos possuiriam, portanto, um alcance mais amplo.

Em análise de outro caso, o REsp 1766154/SP,²³⁸ verifica-se que o recorrente é a empresa Volkswagen do Brasil, insurgindo-se contra a decisão que determinou sua responsabilidade solidária tributária nos casos em que houve a transferência contábil de ICMS à empresa Sabricio Botucatu, em razão do regime de substituição tributária. A pessoa jurídica Sabricio Botucatu Ltda. foi beneficiada por tutela liminar concedida no ano de 2001 em sede de Mandado de Segurança, cujo provimento lhe permitiu transferir créditos derivados de ICMS recolhidos a maior a qualquer dos estabelecimentos das pessoas jurídicas que lhe substituíram na cadeia produtiva de veículos automotores – nessa hipótese, o grupo Volkswagen Brasil. Contudo, a empresa Sabricio Botucatu contrariou determinação judicial e não repassou os referidos créditos à recorrente, tendo repassado tais valores à pessoa jurídica intitulada Sabricio S/A que, por sua vez, transferiu-os à montadora, empresa recorrente no processo.

Assim, em ação de fiscalização tributária, a referida operação foi rechaçada, uma vez que foram detectadas irregularidades nessas operações, autuando-se os envolvidos pela prática de infrações fiscais, pelo descumprimento da ordem judicial, pelo desvirtuamento do repasse dos créditos de ICMS – indevidamente autorizados previamente pela administração fazendária – e, por fim, pelo repasse a maior de créditos de ICMS, no período fiscalizado, que totalizavam vinte e dois milhões de reais. Em razão dessas irregularidades e considerando-se a contribuição das pessoas jurídicas para a prática dos ilícitos realizados, a administração fazendária autuou os infratores, responsabilizando-os solidariamente pela prática dos referidos atos tributários. Por todos esses elementos, o Fisco concluiu que as operações contábeis praticadas pelas empresas referidas acarretaram a prática de infração tributária, motivo pelo qual elas deveriam responder solidariamente pelo ilícito fiscal, em face do interesse comum entre as empresas ao

²³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp: 1689431 ES 2017/0189194-6**. Relator: Ministro Herman Benjamin, 03 out. 2017. Brasília: STJ, 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701891946&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

²³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1766154 SP 2017/0160295-8**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 16 maio 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701602958&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

cometerem a suposta infração tributária, nos termos dos artigos 124, inciso I, do CTN.

O voto do ministro relator Mauro Campbel Marques afirma que é nítido que a recorrente concorreu diretamente para a prática da infração tributária, ao aceitar tal operação contábil sem a prévia anuência da administração fazendária. Assim, o Ministro registrou em seu voto que a solidariedade tributária decorre do cometimento da infração fiscal, afirmando que sob esta reveste condição legal de responsável, tal como previsto no art. 121, II, do CTN, depende da caracterização dos elementos do art. 124, inciso I, do CTN, cuja situação fora comprovada pelo Fisco estadual, bem como a sua participação direta na infração fiscal.

Em análise aos votos apresentados, verifica-se que a Segunda Turma do STJ afirma que o Fisco, habitualmente, apura a existência de grupo econômico de fato, em que os bens se encontram em nome de terceiros (pessoas físicas e jurídicas) o que caracterizaria o “interesse comum” e, por conseguinte, a solidariedade prescrita no art. 124, I do CTN. Dessa forma, concluem que a responsabilidade tributária da empresa integrante do grupo econômico decorre de previsão legal, e não da realização do fato gerador que leva ao lançamento tributário, o que é completamente contrário ao entendimento da Primeira Turma e até mesmo da literalidade do referido dispositivo legal.

É importante ressaltar que a Segunda Turma aponta em seus votos²³⁹ que o entendimento adotado seria o entendimento do STJ como um todo, supondo uma posição uniforme. Tal afirmação não condiz, porém, com a realidade. Nos próprios julgados da Segunda Turma não se identifica, em sua fundamentação, qualquer menção ou indicação de doutrinas. Em que pese não ter sido apontado o pensamento de nenhum jurista que pudesse embasar esse entendimento, apresenta-se o raciocínio adotado de tal forma que se instiga a conclusão de que se trata de uma simples interpretação da literalidade do artigo.

Verifica-se, então, que a Primeira e a Segunda Turma do STJ possuem entendimento completamente divergente sobre no que consiste a expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN, bem como sobre sua amplitude para atribuição de responsabilidade tributária.

Apesar disso, é possível concluir que ambas as Turmas divergem em algum grau do entendimento doutrinário majoritário, que também é apresentado e defendido neste trabalho.

²³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp: 1689431 ES 2017/0189194-6**. Relator: Ministro Herman Benjamin, 03 out. 2017. Brasília: STJ, 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701891946&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

4.2.3 Análise da Jurisprudência do TRF1

Se no Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se verificaram enormes divergências entre os posicionamentos das duas turmas, nos Tribunais Regionais Federais verifica-se que os pontos de divergência são ainda maiores. Isso porque, em que pese o fato de os Tribunais afirmarem seu embasamento nos precedentes do STJ para proferirem suas decisões, em alguns casos realizam interpretações divergentes do próprio precedente invocado como paradigma. São inúmeras as situações em que isso ocorre, o que se passará a demonstrar a seguir.

Inicia-se a análise pelos julgados do TRF1, por meio do voto proferido no processo AI: 00363540520134010000,²⁴⁰ no qual a desembargadora Ângela Catão atuou como relatora, em voto publicado em 2018. Nesse caso, a Recorrente era a União, com o objetivo de reformar a decisão que excluiu a Sra. Gisele Aparecida de Carvalho e outras duas pessoas jurídicas do polo passivo da execução fiscal, que tinha a empresa Rosch Administradora de Serviços e Informática LTDA como devedora principal.

Nesse caso, o Tribunal afirmou que a Fazenda Pública deveria comprovar que o sócio a quem pretendia direcionar a execução fiscal exercia, ao tempo da constituição do crédito tributário, cargo de gerência ou administração da pessoa jurídica. Deveria comprovar, também, o elemento subjetivo do ato, do dolo, ou seja, da vontade do administrador de prejudicar terceiro, no caso, o Estado, na qualidade de ente tributário, valendo-se, para isso, da pessoa jurídica.

Assim, decidiu-se que, em razão da ausência de comprovação nos autos dos fatos ensejadores da responsabilidade tributária solidária, prevista no art. 124, I do CTN, quais sejam, a participação comum na realização do lucro e não apenas na participação dos resultados, a decisão entendeu que não deveria ser atribuída a responsabilidade solidária à Sra. Gisele e às outras duas pessoas jurídicas. Nesse caso, a Corte apresentou alguns precedentes do próprio

²⁴⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1. Região (7. Turma). **AI: 00363540520134010000**. Relatora: Desembargadora Federal Ângela Catão, 16 nov. 2018. São Paulo: TRF3, 2018. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=363540520134010000>. Acesso em: 28 set. 2022.

TRF1,²⁴¹ do TRF4²⁴² e da Primeira Turma do STJ,²⁴³ nos quais se afirmava que a formação de grupo econômico não seria suficiente para se responsabilizar o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação. O julgado, porém, não esclarece o que seria o “interesse comum”, afirmando apenas que a participação comum na realização do lucro configuraria o “interesse comum” do art. 124, I do CTN.

Ocorre que, além de não esgotar os limites da interpretação do vocábulo “interesse comum”, o voto induz à conclusão de que, uma vez demonstrada a participação na realização do lucro, estaria comprovado que não se trataria apenas de um grupo econômico, mas, sim, de uma confusão patrimonial. Ou seja, o voto induz ao entendimento de que a confusão patrimonial configura o “interesse comum” disciplinado no art. 124, I do CTN e, por conseguinte, é causa de atribuição de responsabilidade solidária a um terceiro de forma autônoma.

Ocorre que esse entendimento reflete claramente a compreensão adotada pela Segunda Turma do STJ, embora tenha utilizado inúmeros julgados da Primeira Turma do STJ (apresentando inclusive, trechos desses julgados) que, como dito anteriormente, compreende que a expressão “interesse comum” consiste necessariamente na atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação, posicionamento de uma interpretação restritiva a literalidade do dispositivo legal.

Diante dessa análise, constata-se que a desembargadora do TRF1 se utilizou de precedentes da Primeira Turma do STJ para fundamentar que, naquele caso específico, não se aplicava o art. 124, I do CTN, uma vez que não restou demonstrado o “interesse comum”. Contudo, o conceito de “interesse comum” adotado pela desembargadora é diverso dos precedentes indicados, uma vez que a Primeira Turma do STJ não possui julgado que entende que a confusão patrimonial caracteriza interesse comum.

Essa divergência entre os precedentes utilizados e os conceitos adotados ocorreu em

²⁴¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1. Região (8. Turma). **AGA 0002141-46.2008.4.01.0000/MG**. Relatora: Desembargadora Federal Ângela Catão, 07 jun. 2013. Brasília: TRF1, 2013. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=00021414620084010000>. Acesso em: 28 set. 2022., p.1256.

²⁴² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **AMS 94.04.55046-9/RS**. Relator: Juiz Zuudi Sakakihara, 27 out. 1999. Porto Alegre: TRF4, 1999. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=199404010550468&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspertes=&txtChave. Acesso em: 28 set. 2022, p. 635.

²⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **EREsp 834.044/RS**. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima, 01. out. 2010. Brasília: STJ, 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900412773&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

outros casos. Em análise de outro julgado proferido pelo TRF-1, AI: 00596534020154010000, com relatoria da desembargadora Maria do Carmo Cardoso, verifica-se que o recorrente é a empresa Viação Brasil LTDA, que pleiteia a reforma da decisão que apontou que foi comprovado, em sede de primeira instância, sucessivas aberturas de empresas de fachada, com envolvimento de pessoas físicas, com o objetivo de burlar o Fisco, além de um histórico de atos fraudulentos praticados com o objetivo de causar danos ao erário. A decisão se fundamentou nesses fatos para aplicar a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do CC e dos artigos 124, 133 e 135 do CTN e, por conseguinte, determinou que a execução fiscal prosseguisse também em relação a recorrente.

A desembargadora esclareceu em seu voto que compartilha do entendimento do raciocínio exposto por Kiyoshi Harada,²⁴⁴ que também é adotado nos julgados do Primeira Turma do STJ,²⁴⁵ que defende que o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, sendo imprescindível a configuração do “interesse comum” na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal. A desembargadora esclareceu em seu voto que esse entendimento de Kiyoshi Harada é o posicionamento da Oitava Turma do TRF1 e apresentou um precedente de sua relatoria no mesmo sentido.²⁴⁶

Ocorre que, ao proferir o seu voto, a desembargadora apontou que a recorrente não tentou afastar os fatos alegados pela Fazenda Nacional, e pontuou que o processo indicava que os sócios de ambas empresas são da mesma família, ambas compartilham o mesmo fax e respondem em conjunto à Justiça do Trabalho. Apontou, ainda, que ambas têm o mesmo objeto social, e que em diversas cédulas de crédito bancário de financiamento de veículos, uma aparecia como terceiro garantidor da outra. Assim, conclui que tais fatos configuram “interesse comum”, que admite a atribuição de responsabilidade solidária a um terceiro, através do art. 124, I do CTN.

Portanto, em análise a todos os julgados pesquisados, resta evidenciado que o TRF1

²⁴⁴ HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Biblioteca Jurídica UFSC. Disponível em: <https://investidura.com.br/ufsc/109-direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comum-na-situacao-que-constitua-o-fato-gerador>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 834.044/RS**. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima, 01. out. 2010. Brasília: STJ, 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900412773&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁴⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1. Região (8. Turma). **AGA 0002141-46.2008.4.01.0000/MG**. Relatora: Desembargadora Federal Ângela Catão, 07 jun. 2013. Brasília: TRF1, 2013. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=00021414620084010000>. Acesso em: 28 set. 2022., p.1256.

adota o entendimento da Segunda Turma do STJ, o qual atribui responsabilidade tributária solidária de forma autônoma a terceiro por meio da expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN e compreende, também, que a prática de atos ilícitos e a confusão patrimonial estão inseridos no conceito de “interesse comum”. Entretanto, verifica-se que se utilizam de precedentes da Primeira Turma do STJ, que possui entendimento diverso daquele adotado nos votos, sustentando a tese de que “interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal”²⁴⁷ consiste no fato de que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible.

4.2.4 Análise da Jurisprudência do TRF2

Em análise aos julgados sobre o mesmo tema pelo TRF2, constatou-se que esse Tribunal adota o mesmo entendimento e fundamentação da Segunda turma do STJ. Isso porque, em determinados casos, aponta que, a depender do caso concreto, a responsabilização das pessoas jurídicas que constituem o grupo econômico com o intuito de fraudar seus credores pode ocorrer por meio do art. 124, I do CTN. Ou seja, verifica-se que, para o TRF2, a prática de atos ilícitos configura o vocábulo “interesse comum” do art. 124, I do CTN, e ainda é possível concluir que adotam o entendimento de que o dispositivo legal atribui responsabilidade tributária solidária a um terceiro de forma autônoma.

Analiseemos o caso do processo nº 0037977-07.2016.4.02.5001,²⁴⁸ de relatoria da desembargadora Claudia Maria Pereira Bastos Neiva, cujo voto foi publicado em 2019. Nesse caso, o recorrente é a empresa Trade City Administração de Máquinas LTDA, que pleiteou a reforma da sentença que julgou improcedentes seus Embargos à Execução e manteve a decisão que determinou sua responsabilidade tributária solidária de débito tributário de fato gerador praticado pela devedora originária, a empresa Indústria de Bebidas Mestre Álvaro LTDA. A desembargadora pontuou, em seu voto, que restou demonstrado nos autos que o sócio administrador da empresa devedora originária utilizava nomes de empregados para constituir empresas em substituição às existentes e em débito com obrigações fiscais, sendo que a

²⁴⁷ Trecho do art. 124, I do CTN (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2022).

²⁴⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região (3. Turma). **AGA 0002141-46.2008.4.01.0000/MG**. Relatora: Claudia Neiva, 05 jul. 2019. Rio de Janeiro: TRF2, 2019. Disponível em: https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&num_processo=00379770720164025001&eventos=true&num_chave=&num_chave_documento=&hash=22a8836b4e0130486ab23f29427b5e4e. Acesso em: 28 set. 2022.

administração dos negócios ficava concentrada em suas mãos, uma vez que lhe eram outorgadas procurações. Ademais, indicou uma série de processos que reconheceram a formação do grupo econômico entre as sociedades comandadas pelo sócio administrador.

Ao proferir seu voto, após esses relatos, a desembargadora Claudia Maria Pereira Bastos Neiva pontuou que havia grande divergência acerca da possibilidade de aplicação da regra do art. 50 do Código Civil na esfera tributária. Esclareceu que isso ocorria porque, no Direito Tributário, em razão da necessidade de extrema observância ao princípio da legalidade, o tributo deve ser cobrado segundo as normas objetivamente postas. Assim, complementou que, dependendo do caso concreto, a responsabilização das pessoas jurídicas que constituem grupo econômico com o objetivo de fraudar seus credores permite a aplicação do art. 124, I do CTN, o qual, segundo ela, estabelece que são solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou no art. 124, II, do CTN e no art. 4º, inciso VI, da Lei n.º 6.830/80 c/c art. 133 do CTN.

O voto também apresentava precedentes do TRF3,²⁴⁹ do TRF1,²⁵⁰ do TRF4²⁵¹ e do TRF5²⁵² a fim de demonstrar que todos compartilhavam do mesmo entendimento, isto é, de que há a possibilidade de a responsabilidade pelo pagamento das obrigações tributárias recair sobre outras empresas, além da devedora originária, desde que seja demonstrada que elas pertencem a um grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, bastando, para tanto, a existência de indícios de que diversas pessoas jurídicas exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, havendo confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores, sob o fundamento do art. 124, I do CTN. O voto afirma que esse entendimento é uníssono na jurisprudência em âmbito nacional.

Diante dos fatos elencados e dos fundamentos apresentados, a desembargadora concluiu

²⁴⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (4. Turma). **Apelação n. 2170013 0025415-58.2011.4.03.6182**. Relatora: Marli Ferreira, 10 out. 2018. São Paulo: TRF3, 2018. Disponível em: <https://www.jfsp.jus.br/foruns-federais?numeroProcesso=0025415-%2058.2011.4.03.6182>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁵⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1. Região (7. Turma). **AGA 0030176-40.2013.4.01.0000/RO**. Relator: Desembargador Federal José Amílcar Machado, 18 set. 2015. Brasília: TRF1, 2015. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=301764020134010000>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁵¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **5046919-17.2017.4.04.0000**. Relatora: Luciane Amaral Corrêa Münch, 02 mar. 2018. Porto Alegre: TRF4, 2018. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50469191720174040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selfForma=NU&todaspartes=&xtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁵² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (4. Turma). **AG 00021817520124050000**. Relator: Desembargador Federal Edilson Nobre, 10 maio 2012. Recife: TRF5, 2012. Disponível em: <https://www.trf5.jus.br/index.php/consulta-processual-fisico-e-eletronico>. Acesso em: 28 set. 2022.

em seu voto que o caso em análise se encaixava nas hipóteses do art. 124, I do CTN e, em razão disso, negou provimento ao recurso e manteve a decisão que atribuiu responsabilidade tributária solidária a um terceiro de forma autônoma, fundamentando-se no art. 124, I do CTN.

Passando à análise de outro caso, tomemos o processo nº 01237331820154025001,²⁵³ de relatoria do desembargador Ferreira Alves, publicado em 2018, cujo recorrente era a empresa Wirex Cable S.A, em Recuperação. Essa empresa teve a sentença dos seus Embargos à Execução julgada improcedente e, portanto, foi rejeitada a tese de ilegitimidade passiva na execução fiscal. O recorrente teve a responsabilidade tributária solidária atribuída, sob o fundamento de que a empresa integrava um grupo econômico com o intuito de fraudar a cobrança de tributos, assim como realizou confusão patrimonial com a empresa devedora originária do débito tributário.

O desembargador Ferreira Alves afirma em seu voto que a responsabilidade solidária de empresas integrantes de determinado grupo econômico decorre do art. 124, I do CTN, que trata de situações em que haja o interesse comum na realização do fato gerador. O voto concorda com o entendimento de que o simples controle societário de várias empresas por uma ou mais pessoas físicas não é suficiente para a caracterização do grupo econômico, para se configurar a solidariedade passiva, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Para fundamentar seu entendimento nesse aspecto, o desembargador cita alguns julgados do STJ, da Primeira Turma.²⁵⁴

O desembargador afirma que, nos casos de grupos econômicos em que há confusão patrimonial, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízos a credores, à margem da lei e prejudiciais a terceiros, é possível a desconsideração da personalidade jurídica nos termos do art. 50 do Código Civil e do art. 135, III do CTN. Contudo, ao concluir o raciocínio apresentado, o desembargador afirma que, evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135 do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da

²⁵³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região (4. Turma). AC: 01237331820154025001 ES 0123733-18.2015.4.02.5001. Relator: Ferreira Neves, 18 nov. 2019. Rio de Janeiro: TRF2, 2019. Disponível em: https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&num_processo=01237331820154025001&eventos=true&num_chave=&num_chave_documento=&hash=1d827412df6a7c4dfcd1aaba3a559df. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp. 1.433.631/PE. Relator: Ministro Humberto Martins, 13 mar. 2015. Brasília, DF: STJ, 2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=0015702-87.2012.4.05.0000&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO> Acesso em: 29 set. 2022 e BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp. 603.177/RS. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 27 mar. 2015. Brasília, DF: STJ, 2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201402744157&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 29 set. 2022

personalidade jurídica, sendo possível que julgador determine diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Assim, para fundamentar esse segundo posicionamento, o desembargador apresenta julgado da Segunda Turma do STJ.²⁵⁵

Desse modo, em análise ao voto de modo geral, constata-se que o “interesse comum” a que se refere o art. 124, I do CTN é exatamente aquele que juridicamente aproxima o devedor do fato gerador da obrigação principal.

Destarte, diante das análises anteriores, chega-se à conclusão de que o TRF2 adota o entendimento da Segunda Turma do STJ e admite a tese de que o art. 124, I do CTN, por meio do vocábulo “interesse comum”, permite atribuir responsabilidade tributária solidária a um terceiro de forma autônoma, desde que comprovada confusão patrimonial ou fraude.

4.2.5 Análise da Jurisprudência do TRF3

O TRF3, por sua vez, em julgado publicado recentemente, já em 2022,²⁵⁶ apresentou entendimento diverso daquele emanado pelo TRF1, pelo TRF2 e pela Segunda Turma do STJ. No processo nº AI: 50177966420184030000, de relatoria do desembargador André Nabarrete, os recorrentes tinham sido incluídos na lide da Execução Fiscal, com fundamento no art. 124 e 135 do CTN, sem a abertura do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Em análise ao caso, o desembargador André Nabarrete decidiu que não era possível incluir terceiros na lide, com base no art. 124 e 135 do CTN, sem que houvesse a abertura do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Para fundamentar o seu voto, o desembargador indicou outro julgado do TRF3,²⁵⁷ de caso análogo, para demonstrar que esse era o entendimento adotado pelo Tribunal.

No julgado indicado no voto como precedente, o desembargador Baptista Ferreira, do

²⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1786311/PR**. Relator: Ministro Francisco Falcão, 09 maio 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201803305364&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁵⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (4. Turma). **AI: 50177966420184030000 SP**. Relator: Desembargador Federal André Nabarrete Neto, 06 dez. 2021. São Paulo: TRF3, 2021. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetailheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=f06477884e6e263be1a908c360508ba0eee02a3f4db4c383>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁵⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (Órgão Especial). **IncResDemR 0017610-97.2016.4.03.0000**. Relator: Desembargador Federal Baptista Pereira, 10 fev. 2021. São Paulo: TRF3, 2018. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetailheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=f7b4d8b2c07f51204de7df65f6718be1aab1d882c42a0a64>. Acesso em: 28 set. 2022.

TRF3, pontuou²⁵⁸ que o art. 124, I do CTN, ao prever a solidariedade tributária para as pessoas que tivessem interesse comum na situação que constituísse o fato gerador, não admitia sua conjugação com outras espécies de responsabilidade, como, por exemplo, a civil ou a trabalhista, de modo a possibilitar a conclusão pela sujeição passiva da pessoa jurídica apenas pelo fato de esta compor um grupo econômico que englobava a devedora original, uma vez que se deveria observar a autonomia das pessoas jurídicas.

Diante dos fundamentos apresentados e do precedente indicado, o TRF3 deu provimento ao agravo de instrumento e determinou a exclusão dos agravantes no polo passivo da execução fiscal. Como se vê, o TRF3 decidiu que qualquer ato de inclusão sem a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica caracteriza ofensa ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal. Diante desse julgado, o que se vê é um entendimento divergente dos demais, apresentados por outros Tribunais.

Se analisarmos os julgados da Primeira Turma do STJ, constatamos que essa Turma entende que só é possível atribuir responsabilidade a um terceiro que comprovadamente realizou conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Contudo, os julgados não esclarecem se possuem o entendimento de que o art. 124, I do CTN permite atribuir, de forma autônoma, a responsabilidade tributária solidária a um terceiro. Entretanto, a Primeira Turma do STJ indica, em seus julgados, que a mencionada situação configura essa realização conjunta, e não mencionam a necessidade imprescindível de instauração de IDPJ para se apurar a responsabilidade tributária solidária.

Por outro lado, em análise aos julgados da Segunda Turma do STJ, juntamente com os demais Tribunais Regionais Federais – TRF1 e TRF2 –, verifica-se esses Tribunais Regionais Federais e a Segunda Turma do STJ entendem que a confusão patrimonial e a fraude realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico caracterizam a expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN e esta, por sua vez, enseja a ocorrência de responsabilidade tributária solidária. Ou seja, uma vez caracterizada confusão patrimonial ou fraude, não se faz necessária a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica para se atribuir a responsabilidade solidária, compreensão que diverge do entendimento do TRF3 no caso indicado.

Contudo, como se vê, tal entendimento também diverge do adotado pela Primeira Turma

²⁵⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (Órgão Especial). **IncResDemR 0017610-97.2016.4.03.0000**. Relator: Desembargador Federal Baptista Pereira, 10 fev. 2021. São Paulo: TRF3, 2018. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=f7b4d8b2c07f51204de7df65f6718be1aab1d882c42a0a64>. Acesso em: 28 set. 2022.

do STJ. Ou seja, o TRF3 apresenta uma terceira linha de raciocínio sobre a aplicabilidade do art. 124, I do CTN para atribuição de responsabilidade solidária a terceiros.

Ocorre que esse entendimento sobre os limites de interpretação do art. 124, I do CTN não é uníssono no Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Isso porque, em análise a outro caso, do processo nº 50022041420174030000,²⁵⁹ de relatoria do desembargador Luís Carlos Hiroki Muta, publicado em 2020, o entendimento adotado pela 6ª Turma do TRF3 foi diverso do anterior. Nesse caso, o recorrente era a União Federal, em face da empresa Condutores Elétricos Monacos LTDA e de seus sócios. O referido recurso pleiteava a reforma da decisão que deu provimento à exceção de pré-executividade e determinou a exclusão dos recorridos do polo passivo da execução fiscal. O recorrente argumentou que os recorridos na condição de sócios da empresa executada são sujeitos passivos solidários pelo crédito constituído por autos de infração – omissão de receita.

No julgamento do caso, observa-se que o desembargador pontuou que a inclusão dos recorridos na lide se deu com base no art. 124, combinado com o art. 135 do CTN. Ressaltou, ainda, que, na oportunidade de se defenderem, os recorridos não apresentaram qualquer argumento ou fundamento que fossem capazes de impedir a caracterização das hipóteses legais de responsabilidade tributária, razão pela qual reformou a decisão e atribuiu responsabilidade tributária a terceiros de forma autônoma, fundamentando-se no art. 124 do CTN.

Como se vê, o entendimento adotado pelo TF3 nesse último caso diverge do adotado no caso anterior, mas se assemelha ao entendimento da Segunda Turma do STJ. Ou seja, nesse último caso foi adotado o entendimento de que cabe atribuição de responsabilidade solidária a terceiro, com base no art. 124, I do CTN, através da comprovação de práticas comuns, confusão patrimonial ou fraude. No voto proferido, não houve qualquer menção à necessidade de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, e a atribuição de responsabilidade solidária a um terceiro, fundamentada no art. 124, I do CTN, foi mantida. Isso que demonstra que o TRF3 não possui um entendimento uníssono entre suas Turmas.

Com o intuito de identificar um entendimento majoritário do Tribunal, analisou-se outro caso, o processo nº 0019302052014403000,²⁶⁰ de relatoria do desembargador Valdeci dos

²⁵⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (6. Turma). **AI: 50022041420174030000 SP**. Relator: Desembargador Federal Luís Carlos Hiroki Muta, 06 abr. 2020. São Paulo: TRF3, 2020. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=05313e03c71324192aa046fdf434a19383c416056556f911>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁶⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (1. Turma). **AI: 00193020520144030000 SP**. Relator: Desembargador Federal Valdeci dos Santos, 21 mar. 2017. São Paulo: TRF3, 2017. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/PesquisarDocumento?processo=201403000193029>. Acesso em: 28 set. 2022.

Santos. Nesse caso, o recorrente é a União Federal, em face da empresa Tigra Ind. E Com. de Calçados LTDA, que pleiteia a reforma da decisão que, em sede de execução fiscal, indeferiu o pedido de inclusão das empresas Schio Beretta Brasil Ind. E Com. de Calçados LTDA e LAAB Ind. e Com. de Calçados Eireli no polo passivo da execução fiscal, sob o fundamento de que a solidariedade não se presume, nos termos do art. 124 do CTN.

Em seu voto, o desembargador do TRF3 indicou o art. 494 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971/2009²⁶¹ e, posteriormente, esclareceu que o vocábulo “interesse comum” do art. 124, I do CTN se traduz no interesse comum dos sujeitos passivos na relação obrigacional tributária. Em complemento, indicou alguns julgados da Primeira Turma do STJ²⁶² e compartilhou os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho²⁶³ sobre sujeito passivo, concluindo pela impossibilidade de alguém ser compelido a pagar tributo sem ter realizado ou participado da realização de um fato definido como tributário pela lei competente. Apresentou, também, alguns outros casos julgados pelo TRF3, que apresentavam o entendimento de que o simples fato da constituição de grupo econômico não seria suficiente para dar ensejo à solidariedade no pagamento de tributo devido por apenas uma das empresas. Nesse caso, o TRF3 chegou até a admitir a atribuição de responsabilidade solidária a um terceiro pela expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN, contudo, tal admissão se deu pela concomitância da aplicação do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91, uma vez que esse artigo admite, nos casos de empresas de grupo econômico, a atribuição de responsabilidade, isto é, o fundamento não estaria apoiado apenas no art. 124, I do CTN em si. Destarte, não é possível afirmar que o mencionado julgado adotou por completo o entendimento da Primeira Turma do STJ.

Por fim, concluiu o voto negando provimento ao recurso da União e mantendo a decisão de exclusão dos recorridos do polo passivo da execução fiscal.

Portanto, nesse caso, o TRF3 adotou, em partes, o entendimento da Primeira Turma do STJ, uma vez que afirmou que, na maioria dos julgados, a expressão “interesse comum”

²⁶¹ “Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica”. (BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB n. 971, de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 28 set. 2022.)

²⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no REsp 1340385/SC**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 26 fev. 2016. Brasília: STJ, 2016. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201780024&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 350-351.

prevista no art. 124, I do CTN consiste no interesse jurídico comum dos sujeitos passivos na relação obrigacional tributária, ou seja, quando os sujeitos realizam conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, e apresentou precedentes da Primeira Turma do STJ²⁶⁴ que compartilham desse mesmo entendimento.

Por fim, analisemos mais um caso do TRF3, o processo nº AI: 50177966420184030000,²⁶⁵ também de relatoria do desembargador André Nabarrete Neto, proferido pela Quarta Turma em 2022. Nesse caso, as recorrentes são a empresa Carvic Fomento Mercantil LTDA e seus respectivos sócios, contra decisão que, em sede de execução fiscal, desconsiderou a personalidade jurídica da executada e determinou sua inclusão no polo passivo do feito. Os recorrentes alegaram que a inclusão destes no polo passivo da lide deveria ter sido precedida da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 e seguintes do CPC.

Em seu julgamento, o desembargador afirmou que a prática de atos ilícitos por empresa do mesmo grupo econômico não deve ensejar, por si só, a atribuição de responsabilidade solidária em razão do “interesse comum” disciplinado no art. 124, I do CTN e sim, porque tais práticas caracterizam abuso de personalidade, o que demanda a instauração de incidente de desconsideração de personalidade jurídica, e não a extensão da responsabilidade solidária. Para fundamentar o seu voto, apresentou uma jurisprudência do TRF3²⁶⁶ nesse mesmo sentido, e concluiu que a decisão do juízo de primeiro grau pela inclusão dos recorrentes na lide, com fundamento nos artigos 124 e 135 do CTN, sem abertura de desconstituição da personalidade jurídica, é nula, por ofensa ao princípio do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, concluindo por conferir provimento ao recurso.

Destarte, o que se vê, diante da análise dos julgados do TRF3, é que esse Tribunal não possui um entendimento uniforme sobre o tema, demonstrando uma tendência maior em adotar o entendimento da Primeira Turma do STJ, de que a expressão “interesse comum” prevista no

²⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no REsp 1340385/SC**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 26 fev. 2016. Brasília: STJ, 2016. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201780024&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁶⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (4. Turma). **AI: 50177966420184030000 SP**. Relator: Desembargador Federal André Nabarrete Neto, 06 dez. 2021. São Paulo: TRF3, 2021. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=f06477884e6e263be1a908c360508ba0eee02a3f4db4c383>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁶⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (Órgão Especial). **IncResDemR 0017610-97.2016.4.03.0000**. Relator: Desembargador Federal Baptista Pereira, 10 fev. 2021. São Paulo: TRF3, 2018. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=f7b4d8b2c07f51204de7df65f6718be1aab1d882c42a0a64>. Acesso em: 28 set. 2022.

art. 124, I do CTN consiste no interesse jurídico comum dos sujeitos passivos na relação obrigacional tributária, ou seja, quando os sujeitos realizam conjuntamente a situação que constitui o fato gerador. Entretanto, identificaram-se alguns julgados que adotaram o entendimento da Segunda Turma do STJ, que admite a aplicação do art. 124, I do CTN como forma de atribuição de responsabilidade tributária solidária de forma autônoma.

4.2.6 Análise da Jurisprudência do TRF4

Passando à análise dos julgados do TRF4, verifiquemos o processo de nº 50276793720204040000,²⁶⁷ de relatoria de Francisco Donizete Gomes, que se trata de um agravo de instrumento, com pedido liminar, interposto pela União, em face da decisão que, em âmbito da Execução Fiscal, indeferiu pedido de reconhecimento da existência de grupo econômico, com a inclusão da empresa Transportes Laguna LTDA no polo passivo da execução fiscal. A agravante sustentou a possibilidade de reconhecimento de grupo econômico sem a necessidade de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, com fundamento nos artigos 124, I e 135, II do CTN, assim como no artigo 33 da Lei nº 12.529/2011.

No voto proferido, o desembargador apresentou o entendimento de impossibilidade de responsabilizar automaticamente todas as empresas pertencentes a determinado grupo econômico pelos créditos tributários decorrentes de fato gerador realizado por apenas uma dessas empresas. Aponta que, por se tratar de pessoas jurídicas diversas, a atribuição de responsabilidade solidária depende de previsão expressa no CTN e, por sua vez, indica que essa atribuição não é encontrada no art. 124, I do CTN.

O desembargador Francisco Donizete Gomes esclarece em seu voto que o “interesse comum” indicado no art. 124, I do CTN não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador. Fazendo referência aos ensinamentos de Kiyoshi Harada,²⁶⁸ indica em seu voto que é solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Ademais, apresenta um precedente²⁶⁹ da Primeira Turma do STJ para demonstrar que, para

²⁶⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). **5027679-37.2020.4.04.0000**. Relator: Francisco Donizete Gomes, 25 nov. 2020. Porto Alegre: TRF4, 2020. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50276793720204040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022

²⁶⁸ HARADA, Kiyoshi. **IPU**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2012. p. 117.

²⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 834044/RS**. Relator: Ministra Denise Arruda, 11 nov. 2008. Brasília: STJ, 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=2006006544>

caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo, portanto, irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo.

Ao julgar o caso, o desembargador aponta que não verificou uma relação jurídica entre as empresas na prática do fato gerador, o que seria caso de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN. E destaca que a tese levantada se trata de desvio de finalidade entre as empresas e de confusão patrimonial, o que seria matéria de desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil. Portanto, sendo necessária a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica o procedimento é indispensável para conferir legitimidade à atribuição de responsabilidade a terceiro.

Para fundamentar o seu entendimento, apresentou precedente²⁷⁰ da Primeira Turma do STJ, que aponta que o redirecionamento de execução fiscal para pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento – nome na CDA – ou que não se enquadra nas hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN, depende de comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, nos termos do art. 50 do Código Civil, razão pela qual se faz necessária a instauração do incidente de desconsideração de personalidade jurídica da pessoa jurídica devedora.

O referido voto pontua que há divergência de entendimento entre a Primeira e a Segunda Turmas do STJ,²⁷¹ uma vez que a Primeira Turma adota o entendimento de imprescindibilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nos casos de redirecionamento de execuções fiscais de empresas do mesmo grupo econômico e que a Segunda Turma adota o entendimento de que a caracterização da confusão patrimonial não exige a aplicação do art. 50 do CC para a caracterização de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito, ainda que de pessoa jurídica. Ademais, o desembargador aponta que, no âmbito do TRF4, a Primeira Turma²⁷² já afastou a necessidade de instauração do incidente para responsabilizar empresa de

[91&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea](https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201802809059&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea). Acesso em: 28 set. 2022.

²⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 1775269/PR**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 fev. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201802809059&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1.786.311**. Relator: Ministro Francisco Falcão, 14 maio 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201803305364&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁷² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). **5021225-12.2018.4.04.0000**. Relator: Desembargador Federal Roger Raupp Rios, 30 jan. 2019. Porto Alegre: TRF4, 2019. Disponível em:

grupo econômico, com fundamento no Código Tributário Nacional, ainda que o art. 50 do Código Civil tenha sido mencionado de forma subsidiária. Apontou, também, que a Segunda Turma²⁷³ do TRF4 já decidiu pela desnecessidade de incidente de desconsideração da personalidade jurídica para reconhecimento de grupo econômico em execução fiscal de dívida tributária.

Contudo, demonstrou que, recentemente, tanto a Primeira²⁷⁴ quanto a Segunda²⁷⁵ Turma daquele Tribunal (TRF4) modificaram o entendimento firmado, adotando a tese de ser necessária a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, com base no artigo 50 do Código Civil, para se atingir patrimônio de pessoa jurídica integrante de grupo econômico.

Apesar dessa superação de entendimento e da ponderação de que o art. 50 do Código Civil foi indicado no caso indicado de forma subsidiária, o desembargador proferiu voto com viés contraditório, uma vez que decidiu de modo diverso ao explicado ao longo da decisão. Destarte, decidiu que a instauração de incidente de desconsideração de personalidade jurídica é prescindível para o caso julgado.

Em pesquisa e análise dos casos do TRF4, identificou-se outro caso, o processo nº 50456434320204040000,²⁷⁶ com publicação do voto ainda mais recente que o anterior, proferido pelo mesmo desembargador – Francisco Donizete Gomes – que evidencia o seu entendimento sobre a interpretação do art. 124, I do CTN, demonstrando acompanhar o mesmo raciocínio do caso anterior, e comprovando que o entendimento daquela decisão havia sido, de

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50212251220184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&xtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁷³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **5015567-70.2019.4.04.0000**. Relator: Desembargador Federal Sebastião Ogê Muniz, 20 ago. 2019. Porto Alegre: TRF4, 2019. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50155677020194040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&xtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁷⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). **5002882-31.2019.4.04.0000**. Relator: Juiz Federal Alexandre Gonçalves Lippel, 19 ago. 2020. Porto Alegre: TRF4, 2020. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50028823120194040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=S&xtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁷⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região. **50084170420204040000**. Relator: Luís Alberto D'Azevedo Aurvalle, 09 jun. 2021. Porto Alegre: TRF4, 2021. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50212251220184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&xtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁷⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). **5045643-43.2020.4.04.0000**. Relator: Francisco Donizete Gomes, 02 out. 2020. Porto Alegre: TRF4, 2020. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50456434320204040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&xtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

fato, contraditório, uma vez que, neste caso, a conclusão foi diferente.

No caso em comento, a recorrente também era a União Federal, que buscou, por meio de Agravo de Instrumento, a reforma da decisão proferida em execução fiscal, que indeferiu o pedido de reconhecimento de existência de grupo econômico. A recorrente sustenta que é possível o reconhecimento de grupo econômico sem a necessidade de instauração de incidente de descon sideração da personalidade jurídica, com fundamento no art. 124, I do CTN. Pleiteou, ainda, em sede de antecipação de tutela recursal, o reconhecimento do grupo econômico sem a instauração de incidente da descon sideração da personalidade jurídica.

Pelo exame do voto proferido, constata-se que, até o momento, o entendimento adotado para julgamento do pedido de antecipação de tutela recursal é compatível com a doutrina majoritária sobre os limites de interpretação do art. 124, I do CTN e divergente da Segunda Turma do STJ. Isso porque o desembargador do TRF4 aponta que o art. 124, I do CTN não tem o objetivo de atribuir responsabilidade a uma pessoa jurídica diversa, ou seja, não é uma forma de incluir um terceiro no polo passivo de forma autônoma, ainda que em casos de atos ilícitos praticados por essas empresas do mesmo grupo. Inclusive, esclarece que, em casos de ilicitude, tais como confusão patrimonial, enseja-se a descon sideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil. Portanto, verifica-se que, nesse caso, o TRF4 adotou um entendimento parcial ao da Primeira Turma do STJ, uma vez que esclareceu taxativamente o que se entendia por “interesse comum”, referindo-se a um trecho de um julgado da Primeira Turma do STJ,²⁷⁷ demonstrando-se que não se admite a interpretação do dispositivo legal como forma de atribuição de responsabilidade tributária solidária.

Vejamos outro caso, o processo nº 5017705-44.2018.4.04.0000,²⁷⁸ de relatoria do desembargador Alexandre Gonçalves Lippel. Nesse caso, com voto proferido em 2020, o recorrente era a União Federal, que pleiteava a reforma da decisão que, nos autos de execução fiscal, indeferiu o pedido de redirecionamento do feito contra algumas empresas, dentre elas, a empresa Arom Transportes LTDA. A recorrente sustentava que as empresas indicadas

²⁷⁷ “Todavia, o art. 124, I não serve por si só de fundamento à pretensão de redirecionamento, por envolverem situações de interesse comum na ocorrência do fato gerador, não abrangendo as hipóteses de responsabilização previstas na legislação civil, trabalhista ou consumerista”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp: 1775269 PR 2018/0280905-9**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 fev. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201802809059&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022)

²⁷⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **5017705-44.2018.4.04.0000**. Relator: Rômulo Pizzolatiti, 27 nov. 2018. Porto Alegre: TRF4, 2018. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50177054420184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&xtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

compunham um mesmo grupo econômico, com evidente existência de confusão patrimonial entre elas.

O voto indicou como fundamento o precedente da Segunda Turma do STJ, admitindo a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária solidária com fundamento no art. 124, I do CTN. Entretanto, o voto não esclareceu no que consiste o vocábulo “interesse comum” e indicou que, para fins de apuração do abuso de personalidade, far-se-ia necessário a instauração de incidente de desconsideração de personalidade, o que nos remete à conclusão de que a prática de ato ilícito não caracteriza “interesse comum”. Portanto, apesar de indicar precedentes da Segunda Turma do STJ, o voto proferido adotou, de fato, o entendimento da Primeira Turma do STJ e da doutrina majoritária, isto é, a compreensão de que, nos termos do art. 124, I do CTN, para a atribuição de responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo, portanto, irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo. Verifica-se, nesse caso, que, apesar de adotar o mesmo entendimento que os demais julgados apresentados, sobre os limites de interpretação do art. 124, I do CTN do TRF4, este apresentou fundamento divergente.

Ressalta-se, dessa forma, que não é possível afirmar que o TRF4 possui entendimento uníssono sobre o tema dos limites de interpretação do art. 124, I do CTN. Em análise a outros julgados do TRF4, identificaram-se casos em que o Tribunal adotou entendimento diverso aos casos anteriormente indicados. Vejamos o caso do processo nº 5017705442018404000, de relatoria do desembargador Rômulo Pizzolatti, que possui circunstâncias análogas ao caso anterior. O recorrente também é a União Federal, que pleiteou reforma da decisão que, nos autos de execução fiscal, indeferiu o pedido de redirecionamento do feito contra algumas empresas, dentre elas, a empresa Arom Transportes LTDA. A recorrente sustentou que as empresas indicadas compõem o mesmo grupo econômico, com evidente existência de confusão patrimonial entre elas. Assim, apesar de possuir circunstâncias análogas, o voto proferido nesse caso adotou o entendimento de que se admite a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária solidária a terceiro, desde que evidenciado o “interesse comum” do art. 124, I do CTN. Admitiu, também, a atribuição de responsabilidade solidária tributária através de práticas comuns e confusão patrimonial, fundamentando-se em julgados da Segunda Turma do STJ²⁷⁹

²⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1689431/ES**. Relator: Ministro Herman Benjamin, 03 out. 2017. Brasília: STJ, 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=2017018919>

e em outros casos do próprio TRF4²⁸⁰ que também adotaram esse entendimento.

Destarte, verifica-se que o TRF4 não possui um entendimento uníssono, sendo que em determinados casos adota o entendimento da Primeira Turma do STJ, em outros adota o da Segunda Turma e em outros, ainda, adota parcialmente o entendimento das duas turmas do STJ.

4.2.7 Análise da Jurisprudência do TRF5

Passando à análise de julgados do TRF5, verifiquemos, por amostragem, o processo nº 08067752620174050000,²⁸¹ de relatoria do desembargador Paulo Machado Cordeiro, que proferiu seu voto em 2021. Nesse caso, o recorrente é a empresa Agro Comercial da Vargem LTDA, que buscou através de Agravo de Instrumento a reforma da decisão do juiz de 1ª instância, que determinou, em sede de execução fiscal, o redirecionamento dessa ação para o recorrente.

Nesse caso, o voto proferido adotou o entendimento de que a mera existência de grupo econômico não enseja a responsabilidade disciplinada pelo art. 124 do CTN, uma vez que a atribuição de responsabilidade tributária solidária depende de prova que demonstre haver, entre as empresas envolvidas, interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Assim, fundamentando-se em precedente do próprio TRF5,²⁸² aponta que os atos de ilicitude, tais como confusão patrimonial, devem ser fundamento para instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, ao invés de redirecionamento da execução fiscal.

O Desembargador Paulo Machado Cordeiro esclareceu em seu voto que adotou o REsp 1.775.269/PR do STJ²⁸³ como paradigma, o qual decidiu que o art. 124 do CTN não serve à pretensão de redirecionamento da execução fiscal. Assim, fundamentando-se também em um

[46&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea](#). Acesso em: 28 set. 2022.

²⁸⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **5029288-60.2017.4.04.0000**. Relatora: Luciane Amaral Corrêa Münch, 12 maio 2017. Porto Alegre: TRF4, 2017. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50292886020174040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁸¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **AI: 08067752620174050000**. Relator: Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro, 05 out. 2021. Recife: TRF5, 2021. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalleProcesoConsultaPublica/listView.seam?signedIdProcesoTrf=2405b79c6d8cd58d80b0bc3ab836c9e0>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁸² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **AI: 0801133-38.2018.4.05.0000**. Relator: Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, 11 dez. 2018. Recife: TRF5, 2018. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalleProcesoConsultaPublica/listView.seam?signedIdProcesoTrf=e6b1aaf8f2e7e765858cad25cd847f89>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 1775269/PR**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 fev. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201802809059&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022. p. 221.

precedente do TRF5,²⁸⁴ o voto compreende que o redirecionamento da Execução Fiscal à pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato do lançamento (nome da CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta no art. 50 do Código Civil. Portanto, nessa hipótese, o desembargador afirma ser obrigatória a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica da devedora, sendo este o entendimento adotado nesse caso e no precedente²⁸⁵ adotado como paradigma.

Em outro caso mais recente²⁸⁶, o mesmo Desembargador manteve o seu entendimento e decidiu mais uma vez que o art. 124, I do CTN não tem a possibilidade de ampliar a responsabilidade, portanto, nos casos de fraude, desvio de função ou confusão patrimonial, deve-se instaurar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica a fim de atingir o patrimônio da outra empresa nos termos do art. 50 do C.C.

Em outro caso²⁸⁷ de outra Turma, o TRF5 recentemente também adotou o mesmo entendimento, qual seja, de que o art.124, I do CTN não pode ser utilizado como forma de ampliar a responsabilidade, sendo que para sua aplicação faz-se imprescindível comprovar interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, não sendo a identidade de composição societária e de dirigentes, nomes de fantasias semelhantes e objetos sociais similares elementos que comprovem a expressão “interesse comum”.

Em outro caso, no processo nº 08124581020184050000,²⁸⁸ de relatoria do desembargador

²⁸⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **0803266-19.2019.4.05.0000**. Relator: Desembargador Federal Leonardo Henrique de Cavalcante Carvalho, 06 ago. 2019. Recife: TRF5, 2019. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?signedIdPrcessoTrf=ddde8e6acdbe4e1fde036f6fd155cc6f>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁸⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **0803266-19.2019.4.05.0000**. Relator: Desembargador Federal Leonardo Henrique de Cavalcante Carvalho, 06 ago. 2019. Recife: TRF5, 2019. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?signedIdPrcessoTrf=ddde8e6acdbe4e1fde036f6fd155cc6f>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁸⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **AI: 08067752620174050000**. Relator: Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro, 05 out. 2021. Recife: TRF5, 2021. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?signedIdPrcessoTrf=2405b79c6d8cd58d80b0bc3ab836c9e0>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁸⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **AI: 08067752620174050000**. Relator: Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro, 05 out. 2021. Recife: TRF5, 2021. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?signedIdPrcessoTrf=2405b79c6d8cd58d80b0bc3ab836c9e0>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁸⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **AI: 08124581020184050000**. Relator: Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, 03 mar. 2020. Recife: TRF5, 2020. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?signedIdPrcessoTrf=dbc5885a1a87ed0df21f0f328e766319>. Acesso em: 28 set. 2022.

Paulo Roberto de Oliveira Lima, com voto proferido em 2020, o recorrente é a União, que pleiteia em agravo de instrumento a reforma da decisão do juiz de primeira instância, que indeferiu o pedido de reconhecimento de grupo econômico entre as recorridas, sob a alegação de funcionamento das empresas no mesmo endereço, parcial ou total coincidência de sócios gerentes e exploração de mesmo fundo de comércio. Verifica-se, nesse caso, que o desembargador Paulo Roberto de Oliveira Lima manteve o entendimento do TRF5 adotado nos julgados supracitados.

Essas análises demonstram que, tanto na 2ª Turma do TRF5 quanto nas demais turmas, há uma uniformidade nos julgamentos quanto à matéria ora discutida, como informa a pesquisa aqui empreendida, que não identificou entendimento contrário ou divergente sobre o tema. Dessa maneira, constata-se que o TRF5 compreende os limites da interpretação do art. 124, I do CTN em consonância com a doutrina majoritária, apontando que o dispositivo não tem a possibilidade de ampliar a responsabilidade, razão pela qual, nos casos de fraude, desvio de função ou confusão patrimonial, entende que se deve instaurar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, para que se possa atingir o patrimônio da outra empresa, nos termos do art. 50 do CC. Ressalta-se que o entendimento adotado pelo TRF5 também se assemelha ao entendimento da 1ª Turma do STJ, apesar de ser mais incisivo e de evidenciar que não se admite a atribuição de responsabilidade solidária por conduta ilícita, devendo-se, nessa hipótese, instaurar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

4.2.8 Análise Geral da jurisprudência e precedentes

Em análise a julgados do STJ e dos Tribunais Regionais Federais, constatou-se, primeiramente, que a problemática apresentada neste trabalho é verídica e que há, de fato, uma necessidade de se estabelecerem os limites de interpretação da responsabilidade tributária, assim como de se definirem os limites de interpretação do art. 124, I do CTN e de sua expressão “interesse comum”. Como restou evidenciado neste capítulo, inexistente consenso no Judiciário sobre o significado e a aplicação da expressão “interesse comum”, prevista no art. 124, I do CTN.

Constatou-se, também, a divergência de entendimento sobre os limites da atribuição de responsabilidade solidária no Direito Tributário, bem como a inexistência de consenso sobre as hipóteses de cabimento e necessidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, tanto para atribuir responsabilidade tributária quanto para redirecionar uma execução fiscal.

Destarte, tais aspectos evidenciaram o impacto jurídico e social deste trabalho, na medida em que busca identificar uma hipótese que resolva a problemática evidentemente existente e prejudicial a nossa sociedade.

Constatou-se, também, que as duas turmas do STJ, que julgam o tema, possuem entendimento diverso acerca dos limites de interpretação e de aplicação do art. 124, I do CTN. Verificou-se, ainda, que a divergência de entendimento entre as turmas do STJ provocou uma divergência ainda maior nos Tribunais Regionais Federais, na medida em que os dois entendimentos adotados pelas turmas do STJ foram pulverizados entre os tribunais e motivaram o aparecimento de outros entendimentos, como uma espécie de extensão das decisões proferidas pelas turmas do STJ. Ademais, explicitou-se como, diversas vezes, os votos dos Tribunais Regionais Federais utilizaram precedentes que divergiam do entendimento adotado no voto como forma de fundamentá-lo, o que evidencia completo desconhecimento do entendimento adotado pelas Turmas do STJ; contradição entre a fundamentação e a decisão judicial e, por conseguinte, violação ao ordenamento jurídico e à teoria dos precedentes.

Nos casos apresentados, verificou-se que há tribunais que admitem a ocorrência de confusão patrimonial entre os grupos econômicos como elemento caracterizador do “interesse comum” do art. 124, I do CTN e, portanto, que enxergam a simples comprovação de confusão patrimonial como apta a fundamentar a atribuição de responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, I do CTN. Entretanto, há tribunais que não admitem que o art. 124, I do CTN tenha o viés de atribuir responsabilidade solidária a um terceiro de forma autônoma, devendo-se instaurar, nos casos de prática de atos ilícitos e de confusão patrimonial, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica do art. 50 do Código Civil, ou se aplicar o art. 135 do CTN.

Há, dessa forma, muita divergência no âmbito judicial sobre os conceitos básicos dos institutos inerentes ao Direito Tributário. Há, também, séria divergência quanto aos limites atribuídos à interpretação do dispositivo legal em sua aplicação, o que causa uma enorme insegurança jurídica para a sociedade. Ocorre que, em um ordenamento jurídico que aplica a teoria de precedentes, utilizá-los de forma infundada e, por vezes, contraditória, dificulta não só a compreensão dos limites de interpretação do art. 124, I do CTN, como também viola o princípio da legalidade, o que, por sua vez, viola a Constituição Federal. Isso porque o Estado de Direito funda-se na dignidade da pessoa humana e na segurança jurídica (art. 1º, *caput* da CF/88). Esses dois princípios fundamentam a organização de um processo destinado à tutela dos direitos mediante a prolação de uma decisão justa e a formação de precedentes judiciais.

Nesse mesmo sentido, os arts. 6º²⁸⁹ e 926²⁹⁰ do CPC estabelecem a necessidade de uma decisão de mérito justa e a promoção de uma unidade de direito mediante precedente judiciais.²⁹¹

Assim, na medida em que não há uma unidade de direito e, por conseguinte, não se promove um julgamento justo, há uma violação aos princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Ressalta-se que a segurança jurídica tem o objetivo de viabilizar condições institucionais para autodeterminação da pessoa e o desenvolvimento da vida social em circunstâncias de mútua confiança, ou seja, relaciona-se à efetividade do Direito. Dessa maneira, a consequência de não haver uma uniformização de precedentes, assim como de utilizar um precedente para fundamentar uma conclusão contraditória é ter um sistema jurídico ineficaz e instável.²⁹² Conforme os ensinamentos de Daniel Mitidiero, “pouco importa a certeza, confiança e calculabilidade do Direito se, na iminência ou diante de seu descumprimento, o Direito confessa-se impotente para impor a sua própria realização”.²⁹³ Portanto, a efetividade compõe o núcleo essencial do conceito de segurança jurídica.

Com o escopo de elucidar os conceitos que devem ser aplicados a fim de se obter uma diretriz compatível com uma sociedade justa e igualitária, bem como de apresentar uma hipótese que resolva a problemática apresentada, passa-se, a seguir, a abordar os limites interpretativos do dispositivo ora analisado, buscando-se uma interpretação que seja compatível com o sistema tributário brasileiro, o Estado Democrático de Direito e a justiça social.

4.3 Divergência de interpretação e aplicação da norma – responsabilidade tributária em grupos econômicos

Com vistas a progredir na construção do assunto examinado nesta investigação, é necessário retornar, rapidamente, aos conceitos apresentados no Tópico 3.2.1, no que se refere à expressão “interesse comum”, disciplinada pelo art. 124, I do CTN. Como afirmado

²⁸⁹ “Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”. (BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 28 set. 2022).

²⁹⁰ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”. (BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 28 set. 2022).

²⁹¹ MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 23-25.

²⁹² MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 26-28

²⁹³ MITIDIERO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 28.

anteriormente, essa expressão deve ser compreendida “como aquele derivado de uma relação jurídica na qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime postular em juízo em defesa de seu interesse”.²⁹⁴ O referido dispositivo legal, portanto, tem como pressuposto a aplicação em um fato necessariamente lícito.

Ademais, para que exista o interesse comum estabelecido pelo artigo, as sociedades empresariais precisam ocupar o mesmo polo da relação jurídica que fez surgir a obrigação tributária. Assim, o referido dispositivo legal tem como pressuposto de sua aplicação um fato necessariamente lícito.

Nos casos em que há a existência de um grupo econômico que pratica atos dolosos com repercussão tributária, a empresa que possui competência decisória concreta pode ser integrada à relação jurídica na qualidade de responsável tributária em razão da fraude, nos termos do art. 149, VII do CTN.²⁹⁵ Portanto, nesses casos, não se aplica o art. 124, I do CTN, por se tratarem de atos ilícitos, que não são disciplinados por esse dispositivo legal.

Outro aspecto que necessita ser esclarecido, uma vez que é muito confundido pela jurisprudência, é o da existência apenas formal de outras sociedades empresariais, com o único objetivo de viabilizar a blindagem patrimonial e a não realização do pagamento de tributos de forma correta. Esses casos são, em verdade, verdadeira simulação de autonomia jurídica, e não grupo econômico. Assim, se restar demonstrada, por meio de provas, a existência de uma única sociedade, com separação meramente formal, não é cabível a aplicação do art. 124, I do CTN para a atribuição de responsabilidade tributária solidária. Nesse caso, atrair-se-ia a incidência do art. 149, VII do CTN, que garante a cobrança do crédito tributário, observados os limites dos dispositivos legais e dos institutos inerentes ao Direito e ao Estado Democrático de Direito.

Nos casos de simulação de autonomia jurídica, não ocorre a realização conjunta do fato jurídico (elemento imprescindível do art. 124, I do CTN) já que, nessas hipóteses, apenas uma das empresas do grupo de fato praticou o fato, pois a única efetivamente existente. Não é cabível, desse modo, falar-se em atribuição de responsabilidade solidária a um terceiro sob a alegação de que, como não há um grupo de fato, a prática do ato por uma das empresas consiste, em realidade, na prática por todas. Para a constatação desse fato, faz-se necessário apurar a ocorrência de fraude, por meio da ocorrência de confusão patrimonial. Portanto, o que se aplica

²⁹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 224.

²⁹⁵ “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” (BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2022).

nesses casos é a responsabilização patrimonial, nos termos do art. 149, VII do CTN.

Nos casos em que há uma simulação de autonomia jurídica, em que a existência de um grupo econômico é uma estrutura meramente formal, é possível concluirmos, inclusive, que não é cabível falar em desconsideração da personalidade jurídica. Isso porque a existência de um grupo econômico pressupõe uma pluralidade de empresas com personalidade própria, ligadas por um vínculo de coordenação ou subordinação, o que não se sustenta nos casos de simulação de autonomia jurídica. Esse entendimento contraria precedentes do STJ,²⁹⁶ que indicam que a desconsideração da personalidade jurídica deve ocorrer em casos excepcionais, quando verificado que a empresa devedora pertence a um grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal.

Ademais, o entendimento de atribuir responsabilidade tributária solidária a um terceiro de forma autônoma por meio da interpretação e da aplicação do art. 124, I do CTN, para os casos de fraude, simulação e confusão patrimonial, adotados pela Segunda Turma do STJ e por alguns Tribunais Regionais Federais, diverge do entendimento apresentado nesta pesquisa, bem como do que a doutrina majoritária estabelece como os limites de interpretação do dispositivo legal. Por conseguinte, viola os institutos do Direito Tributário, na medida em que atribui uma interpretação ao dispositivo legal que diverge da estrutura da norma do art. 124, I do CTN, conforme relatado nos tópicos anteriores. Ressalta-se, ainda, que o entendimento adotado pela Segunda Turma do STJ e por alguns Tribunais Federais viola o princípio da legalidade, uma vez que a norma de incidência tributária deve ser interpretada de modo restritivo e a interpretação atribuída ao referido dispositivo legal é ampliativa, além de impedir-se a observância do contraditório e da ampla defesa.

Outro aspecto relevante e que também causa grandes divergências na jurisprudência diz respeito à aplicação do art. 50 do Código Civil, em consonância ou em detrimento do art. 124, I do CTN. No Tópico 4.2, demonstrou-se que alguns Tribunais Regionais Federais

²⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **REsp 968564 RS 2007/0163916-9**. Relator: Arnaldo Esteves Lima, 18 dez. 2008. Brasília: STJ, 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200701639169&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **AgRg no Ag: 668190 SP 2005/0047653-6**. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, 13 set. 2011. Brasília, STJ, 2011.; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (4. Turma). **REsp 907915 SP 2006/0264215-9**. Relator: Luís Felipe Salomão, 07 jun. 2011. Brasília: STJ, 2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200602642159&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1693633 RJ 2017/0187576-6**. Relator: Herman Benjamin, 10 out. 2017. Brasília: STJ, 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701875766&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

compreendem que só é possível incluir terceiros na lide, com base no art. 124, I do CTN, por meio da instauração do incidente de desconstituição de personalidade jurídica (art. 50 do Código Civil).²⁹⁷ Outros tribunais adotam o entendimento de que a caracterização da confusão patrimonial não exige a aplicação do incidente para fins de atribuição da responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito, ainda que de pessoa jurídica. O entendimento adotado por esses tribunais é o de que não há necessidade de observância do art. 50, CC, para fins de atribuição de responsabilidade solidária fundamentada no art. 124, I do CTN.²⁹⁸

É importante esclarecer que a aplicação do art. 50 do CC não trata de hipótese de responsabilidade tributária, ou seja, diverge completamente desse tema. O referido dispositivo legal não trata da atribuição de responsabilidade, mas da possibilidade de se retirarem os direitos da personalidade jurídica, a fim de se estenderem obrigações aos bens particulares de administradores ou sócios da pessoa jurídica beneficiada. Nesse sentido, não se trata de norma de atribuição de responsabilidade, e sim de norma de natureza patrimonial, que versa sobre retirada de direitos que “blindam” determinados bens dos sócios e administradores da empresa.

Assim, sua aplicação nos casos de grupos econômicos na relação tributária, na hipótese de fraude, implica alguns efeitos jurídicos bem divergentes da responsabilidade tributária solidária, quais sejam: I) os efeitos são patrimoniais, portanto, não é caso de sujeição passiva tributária. Ou seja, a aplicação do art. 50 do CC não provoca a integração da sociedade na relação jurídica tributária na qualidade de parte, sendo, para todos os efeitos, considerado terceiro; II) por não ser parte, não há que se falar na aplicação da decadência para inclusão do terceiro na relação jurídica, uma vez que, por ser terceiro, não é cabível o arrolamento de bens e inscrição do devedor em dívida ativa e no CADIN;²⁹⁹ III) nesses casos, para acessar o patrimônio dos sócios e administradores, e não para atribuir responsabilidade solidária, é aplicável o Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica – IDPJ, disciplinado pelos artigos 133 a 137 do CPC. Esse incidente garante ao acusado a possibilidade de apresentar

²⁹⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (4. Turma). AI: 50177966420184030000 SP. Relator: Desembargador Federal André Nabarrete Neto, 06 dez. 2021. São Paulo: TRF3, 2021. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=f06477884e6e263be1a908c360508ba0eee02a3f4db4c383>. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁹⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). 5021225-12.2018.4.04.0000. Relator: Roger Raupp Rios, 30 jan. 2019. Porto Alegre: TRF4, 2019. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50212251220184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

²⁹⁹ Nesse aspecto, é importante esclarecer que não cabe falar de decadência e de prescrição se admitirmos que se trata de fraude ou simulação, ou seja, negócio único sem qualquer autonomia. Entretanto, na análise do caso, se é constatado que se tratam de sociedades não fictícias, que possuem autonomia patrimonial, é cabível a prescrição intercorrente para análise de inclusão de um terceiro, conforme esclarece Maria Rita Ferragut (FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 243).

defesa prévia e, conseqüentemente, de exercer a ampla defesa e o contraditório.

Nos casos de abuso de personalidade jurídica através da confusão patrimonial, da prática de atos ilícitos ou de desvio de finalidade, o art. 50 do CC admite a extensão de determinadas relações obrigacionais, restando necessário comprovar esse abuso, que não se caracteriza simplesmente pela vinculação gerencial e pela coincidência de sócios/administradores. Portanto, faz-se necessário comprovar o desvio de personalidade ou a confusão patrimonial, conforme disciplina expressamente o art. 50 do CC, em seu parágrafo 4º.

Essas exigências evidenciam que, para que seja autorizada a descaracterização dos grupos econômicos e, por conseguinte a responsabilização das empresas que ele compõe, faz-se necessária ao menos a comprovação de existência de indícios que indiquem a ocorrência de fraude ou conluio, desvio de finalidade, abuso de personalidade jurídica, confusão patrimonial ou dilapidação de bens que compõem o ativo mercantil, com o escopo de evitar o pagamento de tributos. Contudo, é importante ressaltar que, em vários casos³⁰⁰ demonstrados ao longo deste trabalho, não se observam tais exigências para procederem à retirada dos direitos de personalidade jurídica, nos termos do art.50 do CC.

Como se vê, muito se discute acerca da aplicabilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – IDPJ – aos grupos econômicos. Ressalta-se mais uma vez, que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica não atribui responsabilidade tributária a um terceiro. Apesar disso, ele retira o direito de personalidade inerente às pessoas jurídicas e, assim, permite que as obrigações sejam estendidas aos bens particulares de sócios e administradores. Assim, para fins práticos (arrecadatórios), o IDPJ pode se assemelhar à responsabilidade tributária solidária atribuída a um terceiro, contudo, essas figuras divergem

³⁰⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (4. Turma). **Apelação n. 2170013 0025415-58.2011.4.03.6182**. Relatora: Marli Ferreira, 10 out. 2018. São Paulo: TRF3, 2018. Disponível em: <https://www.jfsp.jus.br/foruns-federais?numeroProcesso=0025415-%2058.2011.4.03.6182>. Acesso em: 28 set. 2022; BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1. Região (7. Turma). **AGA 0030176-40.2013.4.01.0000/RO**. Relator: Desembargador Federal José Amílcar Machado, 18 set. 2015. Brasília: TRF1, 2015. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=301764020134010000>. Acesso em: 28 set. 2022; BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **5046919-17.2017.4.04.0000**. Relatora: Luciane Amaral Corrêa Münch, 02 mar. 2018. Porto Alegre: TRF4, 2018. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50469191720174040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selfForma=NU&todaspartes=&xtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022; BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (4. Turma). **AG 00021817520124050000**. Relator: Desembargador Federal Edilson Nobre, 10 maio 2012. Recife: TRF5, 2012. Disponível em: <https://www.trf5.jus.br/index.php/consulta-processual-fisico-e-eletronico>. Acesso em: 28 set. 2022; BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região (4. Turma). **AC: 01237331820154025001 ES 0123733-18.2015.4.02.5001**. Relator: Ferreira Neves, 18 nov. 2019. Rio de Janeiro: TRF2, 2019. Disponível em: https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&num_processo=01237331820154025001&eventos=true&num_chave=&num_chave_documento=&hash=1d827412df6a7c4dfcd1aaba3a559df. Acesso em: 28 set. 2022.

muito no âmbito jurídico, tratando-se de institutos diferentes com efeitos jurídicos diferentes.

Assim, ao analisar o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, seus efeitos e aplicabilidade, verifica-se que este corrige grandes problemas do nosso sistema judicial. O primeiro deles é a garantia do contraditório e da ampla defesa (direitos fundamentais) nos casos em que não é aceita a exceção de pré-executividade como meio de defesa do que teve o seu patrimônio (conforme Súmula 393 do STJ),³⁰¹ ou, ainda, não é prevista qualquer outra forma de defesa prévia, o que, além de mitigar o devido processo legal, ainda torna o sistema judiciário mais moroso, burocrático e menos eficaz.

Nesse aspecto, é salutar ressaltar que, nos casos em que se atribui responsabilidade tributária solidária a um autônomo fundamentando-se no art. 124, I do CTN, ou seja, sem que esse terceiro tenha tido a oportunidade de apresentar defesa prévia, a única forma processual que esse terceiro encontra de se defender sem sofrer os efeitos da atribuição de responsabilidade de uma execução fiscal é pela oposição de Embargos à Execução. Ocorre que, como dito alhures, a oposição de Embargos à Execução no âmbito da execução fiscal³⁰² exige garantia da execução, o que mitiga o direito de defesa e, por sua vez, viola princípios constitucionais, tais como devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

O segundo aspecto diz respeito à morosidade do sistema judiciário, posto que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica não torna o processo mais moroso, uma vez que a manifestação da parte acabará sendo exercida em substituição a uma eventual exceção de pré-executividade. Outro aspecto relevante é que o incidente processual não causa nenhum prejuízo ou risco para a Fazenda Pública, porque o requerimento da Procuradoria para instaurar o incidente não implica a rejeição liminar do pedido. É assegurado, tão somente, que ambas as partes sejam ouvidas antes da adoção de medida mais gravosa de forma precária. Ressalte-se que o objetivo de instauração do incidente é apurar de forma segura a existência ou inexistência dos fatos afirmados pelas partes, assegurando-se a legalidade e a tipicidade. A inadmissão evidencia, ao contrário, os excessos do interesse arrecadatário em detrimento dos direitos de cobrança e do julgamento justo.

Os art. 133, §1º e 134, §4º do CPC disciplinam, ainda, que o pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei. Em que pese algumas áreas do Direito regularem sobre a desconsideração da personalidade jurídica, como por

³⁰¹ “Súmula 393 – A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

³⁰² Art. 16 da Lei 6.830/80 (BRASIL. **Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 27 set. 2022).

exemplo no âmbito do Direito do Consumidor³⁰³ e do Direito Ambiental,³⁰⁴ o Código Tributário Nacional não dispõe sobre o tema, cabendo a aplicação da norma subsidiária, qual seja, o art. 50 do Código Civil. No incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, o sócio da empresa ou o administrador corresponsabilizado não serão considerados partes do processo, mas um terceiro, conforme apontam os arts. 133 a 137 do CPC (que são integrantes do capítulo do Código que dispõe sobre hipóteses de “intervenção de terceiros”).³⁰⁵ Ou seja, não se trata de redirecionamento de execução fiscal, nos termos do art. 134, VII e 135 do CTN – sujeição passiva –: a desconconsideração da personalidade jurídica consiste na extensão da obrigação patrimonial ao patrimônio dos sócios e administradores.

O art. 134, §2º do CPC³⁰⁶ apresenta uma redação dúbia e que merece a atenção para delimitar sua interpretação e compatibilizá-la ao entendimento aqui apresentado. Ele disciplina que, em caso de requerimento de desconconsideração da personalidade jurídica já na petição inicial, dispensa-se a instauração do incidente. O vocábulo “dispensa-se”, no caso, deve ser interpretado como prescindir (não necessitar de; desobrigar-se). Ou seja, a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica não é exigida por lei, mas também não é proibida. Portanto, o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, nesses casos, é uma faculdade atribuída ao juiz que irá determinar ou não através do princípio do Livre Convencimento do Juiz. Como se vê, o art. 134, §2º do CTN admite a mitigação do direito de defesa. Entretanto, em observância ao contraditório, ao devido processo legal e à ampla defesa, o juiz poderá determinar a instauração do incidente. Caso isso não ocorra, a não instauração do IDPJ poderá ser matéria de discussão de nulidade do ato de desconconsideração da personalidade jurídica, por violação ao contraditório e à ampla defesa.

É importante ressaltar que esse trabalho adotou o entendimento de que o art. 124, I do CTN não estabelece que deve atribuir responsabilidade solidária a terceiro de forma autônoma, nos casos em que houver a prática de atos ilícitos. Portanto, para os casos em que houver a

³⁰³ Art. 28 do Código de Defesa do Consumidor (BRASIL. **Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm. Acesso em: 27 set. 2022).

³⁰⁴ Art. 4º da Lei nº 9.605/98 (BRASIL. **Lei n. 9.605, de 12 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19605.htm. Acesso em: 28 set. 2022).

³⁰⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 239.

³⁰⁶ “Art. 134. O incidente de desconconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial. [...] § 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica”. (BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 28 set. 2022).

confusão patrimonial ou desvio de finalidade dos grupos econômicos das pessoas jurídicas, deve-se aplicar o art. 149, VII do CTN, porque o referido dispositivo legal determina que seja atribuída a responsabilidade tributária quando comprovado que o sujeito passivo ou terceiro beneficiado por aquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Como se vê, o art. 50 do CC também pode ser aplicado nas hipóteses de confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

É importante ressaltar, mais uma vez, que o IDPJ não é cabível no redirecionamento da execução fiscal para os administradores (art. 134, VII e 135 do CTN), uma vez que, nesses casos, não trata de desconsideração da personalidade jurídica, e sim de sujeição passiva tributária. No IDPJ, a pessoa jurídica não será considerada parte no processo, e sim terceiro.

Portanto, não é cabível o argumento, muito utilizado em julgados de vários Tribunais Regionais Federais que, por não caber o IDPJ para sócios e administradores, em razão do que estabelece os arts. 134 e 135 do CTN,³⁰⁷ não seria aplicável o mesmo para pessoa jurídica, uma vez que a natureza do fundamento seria a mesma que se tornaria equiparável. Não cabe o argumento de equiparação, na medida em que os arts. 134 e 135 do CTN disciplinam sobre responsabilidade tributária e o art. 124, I do CTN disciplina sobre graduação de responsabilidade em sujeição passiva. São matérias distintas, com efeitos distintos e não somente uma divergência entre pessoa física ou jurídica, mas sim uma divergência dos elementos de uma relação jurídica.

Por fim, é importante trazer à lume que a sucessão empresarial decorrente de dilapidação patrimonial não é espécie de grupo econômico de fato e não se equivale a tal. Na dilapidação ocorre o esvaziamento do patrimônio necessário à garantia da dívida. Trata-se da transferência total, tais como de carteira de clientes, maquinários, empregados, marca, o que geralmente implica também a dissolução irregular da devedora originária.

Os grupos econômicos, por sua vez, apesar de não possuírem uma legislação no âmbito

³⁰⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região (4. Turma). AC: 01237331820154025001 ES 0123733-18.2015.4.02.5001. Relator: Ferreira Neves, 18 nov. 2019. Rio de Janeiro: TRF2, 2019. Disponível em: https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&num_processo=01237331820154025001&eventos=true&num_chave=&num_chave_documento=&hash=1d827412df6a7c4dfcde1aaba3a559df. Acesso em: 28 set. 2022.

do Direito Tributário³⁰⁸ nem no âmbito civil³⁰⁹ que estabeleçam a sua definição, podem ser entendidos como um conjunto de empresas juridicamente independentes, atuando sob uma direção unitária, portanto, componentes de um conjunto de interesses econômicos subordinados ao controle de capital.³¹⁰

Assim, por pressupor a existência de um conjunto de sociedades, permitem a corresponsabilidade por abuso de personalidade jurídica e confusão patrimonial (através do IDPJ fundamentado no art. 50 do Código Civil), assim como por fraude e simulação (art. 149, VII do CTN).³¹¹

Portanto, se o que houve foi dilapidação patrimonial, trata-se de uma responsabilidade empresarial, nos termos do art. 133 do CTN. Não é o caso nem de desconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do CC) nem de dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII do CTN). São situações diversas, que possuem distintos fundamentos legais. Resta evidenciado, portanto, que o Judiciário tem confundido os institutos jurídicos, os fundamentos legais e os efeitos a eles aplicáveis.

4.4 Aplicação das teorias da interpretação no art. 124, I do CTN

Conforme dito, o presente trabalho é desenvolvido através do princípio da legalidade, que por sua vez se fundamenta no paradigma do Estado Democrático do Direito, que demanda a observância dos princípios da dignidade humana, da separação dos poderes, dos direitos fundamentais, da democracia, do Estado de Direito, da liberdade e, por conseguinte, da segurança jurídica. Com base no apresentado sobre a interpretação do Direito, entende-se que a ideologia de interpretação mais compatível com esse paradigma é a teoria cognitivista

³⁰⁸Humberto Ávila esclarece que o CTN não faz menção aos grupos econômicos nem direta, nem indiretamente. Além disso, a única definição explícita de grupo econômico na legislação tributária consta da IN/RFB n. 971/2009, art. 494. (ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 14, n. 82, jul. /ago. 2016. p. 12). Nesse sentido, o art. 494 estabelece: “Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica”. (BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB n. 971, de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 28 set. 2022).

³⁰⁹O Código Civil vigente faz referência às “Sociedades Coligadas” nos artigos 1.097, 1.098 e 1.099, tendo como fatores de configuração das sociedades coligadas a relação de controle, caracterizada pela participação de dez por cento ou mais do capital da outra. (BRASIL. [Código Civil] **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 25 jul. 2022).

³¹⁰COMPARATO, Fábio Konder. **Direito empresarial**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 275.

³¹¹FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 234.

moderada, apresentada e defendida por Humberto Ávila. Contudo, para fins de comprovação dos limites interpretativos da tese defendida, é importante apontar que essa tese se aplica em ambas as correntes ideológicas de interpretação, como destacaremos a seguir.

A teoria de interpretação Neoconstitucionalista, conforme já apontado, sustenta-se na existência de uma nova ordem, na qual há uma ascensão institucional do Poder Judiciário e este se transformou efetivamente em poder político.³¹² Nos casos em que há ambiguidade linguística, deve-se, então, ser construída uma solução racional e argumentativa, propondo-se o uso da técnica da ponderação para a valoração dos elementos do caso concreto, com vistas à produção de uma solução que melhor realize a vontade constitucional.

Com base no que já foi estudado, defende-se que, para a configuração do “interesse comum”, estabelecido pelo art. 124, I do CTN, as sociedades empresariais precisam ocupar o mesmo polo da relação jurídica que fez surgir a obrigação tributária. O dispositivo legal, portanto, não atribui a responsabilidade tributária solidária a um terceiro. Compreende-se, ainda, que o referido dispositivo tem como pressuposto de sua aplicação um fato necessariamente lícito. Nesse sentido, ao analisarmos a estrutura lógica da norma jurídica (art. 124, I do CTN), verifica-se que a prescrição legal não descreve, em momento algum, o gozo de frutos oriundos de atividades econômicas de empresa integrante de grupo econômico ou a prática de ilícito.³¹³

O requisito formal pressupõe, ainda, a existência de expressa previsão legal, para fins de eleger o responsável tributário. Nesse quesito, reside também a inoidável noção de ser a sujeição passiva matéria *ex legis*, submetida ao princípio da reserva legal.³¹⁴

Dessa maneira, o “interesse comum” deve ser compreendido como aquele derivado de uma relação jurídica na qual o sujeito de direito seja parte integrante, que interfira, positiva ou negativamente, em sua esfera de direitos, e que o legitime a postular em juízo a defesa desse interesse. Admitir o contrário seria o mesmo que violar os princípios constitucionais fundamentais da legalidade, da liberdade, da democracia e da segurança jurídica. O que, por sua vez, viola os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

³¹² BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático**: a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018. p. 41.

³¹³ FONSECA, Gustavo Guimarães da. **A solidariedade passiva tributária do art. 124, I do CTN e suas interpretações antinômicas**. Belo Horizonte: Dialética, 2021. *E-book*.

³¹⁴ Nesse sentido, não pode qualquer ato normativo infralegal, a despeito de integrar a legislação tributária (arts. 96 e 99 do CTN), inovar nesse assunto, devendo restringir-se a prover minúcias de seu *modus operandi* eventualmente omitidas pela norma editada pelo Poder Legislativo, esclarecendo a melhor forma de sua aplicação pelo Poder Executivo (SILVA, Paulo Coimbra. **Obrigação tributária**: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei. Coleção Paulo Coimbra Vol. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 83).

O art. 124, que está disposto no capítulo “Sujeito Passivo” do CTN, apenas disciplina a espécie de responsabilidade tributária daqueles sujeitos devedores que constam no polo passivo da relação jurídica. Portanto, o referido dispositivo legal apresenta uma graduação da responsabilidade tributária (o tipo de responsabilidade) que tem por objetivo fortalecer as garantias do crédito tributário.³¹⁵

É cediço que o direito à legalidade, à liberdade, à democracia e à segurança jurídica são direitos fundamentais expressamente disciplinados pela Constituição Federal. Ao admitir que o art. 124, I do CTN atribua responsabilidade tributária solidária a um terceiro, pelo simples fato de este possuir algum interesse em comum, admite-se uma interpretação que restringe a liberdade do indivíduo ao invés de preservar ou ampliar direitos, o que fere a lógica da segurança jurídica, do princípio da legalidade e também do princípio da liberdade. Por conseguinte, ocorre a violação do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

No âmbito do processo de Execução Fiscal, o único meio de defesa que admite dilação de prova e suspensão dos efeitos da execução fiscal são os Embargos à Execução – instrumento processual que exige a garantia da execução para o seu cabimento. Portanto, se o sujeito ativo de um processo de Execução Fiscal pleiteia a inclusão de uma terceira empresa na lide, sob o argumento de que esta praticou atos que demonstram interesse comum com o sujeito passivo da execução ou que essa empresa compõe um grupo econômico falso, fundamentado no art. 124, I do CTN, verifica-se que esse argumento não encontra guarida nem sob o prisma da interpretação da teoria Neoconstitucionalista.

Isso ocorre porque a teoria Neoconstitucionalista sustenta que o julgador terá a capacidade de demonstrar a racionalidade, a justiça e a adequação constitucional da solução que construiu, propondo o uso da técnica da ponderação para fins de valorar os elementos do caso concreto, com vistas à produção da solução que melhor realize a vontade constitucional.

Indaga-se: como é possível afirmar que a inclusão de um terceiro a lide, restringindo direitos, pode ser uma forma de realizar a vontade constitucional, se isso viola princípios constitucionais fundamentais? Que tipo de justiça se promove através da restrição de direitos? Qual o fundamento constitucional para isso? O papel iluminista não promove evolução de uma sociedade violando direitos fundamentais. É importante afirmar que a alegação de justiça fiscal, em um exercício de ponderação, não se sobrepõe ao princípio da legalidade e da liberdade.

É salutar esclarecer, como restou demonstrado ao longo deste trabalho, que tanto no âmbito judiciário quanto na doutrina, há vários julgados e uma corrente doutrinária que

³¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 729.

compreendem que o art. 124, I do CTN garante a possibilidade de atribuir responsabilidade tributária solidária a um terceiro de forma autônoma, nos casos de práticas de atos ilícitos de grupo econômico, por entender que a prática de tais atos as tornam apenas uma única pessoa.

É importante esclarecer que, sem a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, os supostos grupos econômicos formais serão nada mais do que várias pessoas jurídicas distintas, e aceitar o contrário é mitigar, mais uma vez, o direito ao contraditório e à ampla defesa. Portanto, ao realizar o exercício de admitir a papel iluminista do Poder Judiciário para fins de interpretação do art. 124, I do CTN, verifica-se que a interpretação que admite a atribuição de sujeição passiva solidária de uma relação jurídica a um terceiro é um retrocesso ao Estado Democrático de Direito, na medida em que se instaura o conflito entre os interesses arrecadatórios e de garantia à liberdade. E, na interpretação ampliativa, sobrepõe-se a arrecadação fiscal, o que viola os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal.

Portanto, apesar de não se admitir a teoria Neoconstitucionalista para se garantir o Estado Democrático de Direito, verifica-se que, ainda que se faça um exercício de aplicação dessa teoria, não será possível admitir a interpretação do art. 124, I do CTN de modo diverso do que o aqui apresentado como correto.

Como dito anteriormente, o presente trabalho adota a teoria Cognitivista Moderada apresentada por Humberto Ávila e, portanto, os limites de interpretação propostos e defendidos aqui são fundamentados nessa teoria da interpretação. Assim, ao sustentar que a interpretação do art. 124, I do CTN estabelece que as sociedades precisam ocupar o mesmo polo da relação jurídica que fez surgir a obrigação tributária para reconhecer a responsabilidade tributária solidária (e não admitir que a expressão “interesse comum” atribui responsabilidade tributária solidária a um terceiro pela prática de atos ilícitos em grupo econômico) é garantir a liberdade, a democracia, a separação de poderes, a dignidade da pessoa humana, a segurança jurídica e os direitos fundamentais de toda uma sociedade.

Isso porque, primeiramente, há notória subversão do princípio da separação dos poderes ao se utilizar de um dispositivo legal situado no capítulo que disciplina as espécies de obrigação para atribuir uma responsabilidade, interpretação que não observa a norma como ela foi elaborada, sistematizada e publicada.

Ademais, na medida em que se interpreta a expressão “interesse comum” como fundamento para atribuir responsabilidade a um terceiro que praticava atos ilícitos através de grupos econômicos, essa interpretação viola o princípio da liberdade, posto que, conforme

ensina Humberto Ávila,³¹⁶ a liberdade consiste no fato de o indivíduo ser detentor do poder de determinar qual o projeto de vida ele pretende construir, elegendo quais atos deseja praticar e quais consequências quer e aceita suportar. Para ampla observância desse princípio, o Direito precisa ser conhecido e não se pode dizer conhecida a amplificação da interpretação de um artigo que se encontra disposto no capítulo de espécies de sujeito passivo para limitar os direitos e atribuir responsabilidades a terceiros. O referido dispositivo legal não utiliza a expressão “atribui responsabilidade” ou termo análogo a isso. Ele se vale de signos que possuem o caráter declaratório, ou seja, que apenas afirmam o que já existe.

Em casos de conflito de interpretação, a teoria esclarece que, para garantir a finalidade da norma, nos casos em que o signo amplia a liberdade, essa ampliação de interpretação é permitida e recomendável para fins de garantia dos direitos fundamentais. No entanto, nos casos em que a ampliação da interpretação restringe a liberdade do indivíduo (que é o caso do presente estudo, uma vez que ao atribuir responsabilidade tributária a um terceiro há restrição a sua liberdade de atos e decisões) a interpretação deve ser estrita para fins de não violar os direitos fundamentais.³¹⁷ É possível complementar esse entendimento por meio da análise da estrutura lógica da norma. Conforme esclarece Paulo Roberto Coimbra Silva,³¹⁸ a regra matriz de incidência, contida na norma constitucional de competência, define a extensão e os limites do fato a ser descrito, pelo legislador, na hipótese de incidência da norma tributária, como apto a fazer nascer a obrigação tributária. A descrição indicada na hipótese de incidência (antecedente) de um tributo pode ser mais restrita do que a autorização outorgada pela regra matriz disciplinada na Constituição Federal, contudo, jamais poderá ser mais ampla, sob pena de inconstitucionalidade insanável. Isso significa, em observância à estrutura lógica da norma, que para o nascimento da obrigação tributária o fato concreto deverá se subsumir perfeita e completamente à hipótese de incidência adrede descrita no antecedente normativo, não bastando somente enquadrar-se na regra matriz esculpida na Constituição Federal.³¹⁹

Partindo-se do pressuposto de que o Direito só cumprirá sua função de ordenar condutas quando os dispositivos postos pelo legislador exprimirem significados que o intérprete não possa simplesmente ignorar (cumprindo algumas funções, dentre elas a de funcionar como

³¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 15.

³¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 27.

³¹⁸ SILVA, Paulo Coimbra. **Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei**. Coleção Paulo Coimbra Vol. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 32.

³¹⁹ SILVA, Paulo Coimbra. **Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei**. Coleção Paulo Coimbra Vol. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 33.

mecanismo de defesa do indivíduo frente a intervenções estatais que injustificadamente restrinjam seu âmbito de proteção) verifica-se que os limites da interpretação do art. 124, I do CTN e a expressão “interesse comum” aqui defendidos corroboram esse entendimento. Inexiste justificativa para atribuição de responsabilidade tributária a terceiro, sem garantia do contraditório e ampla defesa, pelo fato de identificar a prática de atos ilícitos em grupo econômico.

Ademais, não se trata de situação que se insere perfeita e completamente à hipótese de incidente descrita no antecedente normativo. Isso porque, conforme já esclarecido ao longo deste trabalho, o antecedente normativo do art. 124, I do CTN são os seguintes elementos: a) ocorrência do fato próprio da obrigação principal, ou seja, pagar tributo nos termos do art. 113, §1º do CTN; b) identificação da existência de dois ou mais sujeitos vinculados aos fatos que deram ensejo ao surgimento da indicada obrigação tributária; c) evidenciação de existência do vínculo com a exteriorização do interesse compartilhado entre os sujeitos identificados na situação que constitua o fato gerador. Ou seja, somente nos casos em que há a subsunção completa e perfeita do antecedente normativo através desses três elementos é que se obterá a “consequência” da norma, qual seja: a obrigação tributária constituída de forma solidária.³²⁰ Consta-se, ainda, que o antecedente da norma não descreve a prática de ato ilícito ou de terceiros.

4.4.1 O Princípio da tipicidade tributária e as zonas de incertezas

Com a finalidade de identificar se a interpretação defendida consiste na melhor versão que de fato garanta o Estado Democrático de Direito, a liberdade, a dignidade da pessoa humana, convém aprofundar um pouco mais sobre o tema dos limites da interpretação do art. 124, I do CTN, com base no princípio da tipicidade tributária, que se alia ao princípio da reserva absoluta de lei neste ramo jurídico.

O princípio da legalidade é a determinação de que todas as atuações do Estado devem ser fundamentadas em lei formal. Com base nisso, o princípio da legalidade se apoia em duas ideias centrais: premência da lei (o que indica que todo ato da administração que contraria a lei é inválido); e a reserva de lei (que determina que todo ato concreto da Administração Pública que intervém na liberdade ou propriedade do cidadão depende de lei e evoluiu no sentido de

³²⁰ SILVA, Paulo Coimbra. **Obrigação tributária**: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei. Coleção Paulo Coimbra Vol. 1. Belo Horizonte: D’Plácido, 2019. p. 41.

tomar a lei como limite da ação administrativa e como seu fundamento).³²¹ Esclarece-se que o princípio da legalidade no âmbito privado consiste na possibilidade de fazer tudo o que a lei não proíbe, vigorando o princípio da autonomia de vontade.³²²

Assim, a exigência de reserva de lei formal na criação de tributos assume dupla função de garantia, associada ao princípio da separação dos poderes: a) exclui o direito consuetudinário e; b) exclui decretos e regulamentos (que representam uma forma de “legislação” do Poder Executivo perante ao Poder Legislativo). Dessa forma, a legalidade da tributação ocorre na medida em que os tributos são previstos na Constituição Federal (competência da tributação) e resultam de lei formal (reserva de lei formal) abstrata e geral, portanto, que observa o mandamento de generalidade da tributação (reserva de lei material). Desse modo, a legalidade tributária pressupõe a impossibilidade de os encargos fiscais serem determinados ou alterados por instrumentos normativos secundários. Assim sendo, o Direito Tributário se sujeita à “superlegalidade”, ou seja, exige perfeita adequação da lei tributária à Constituição Federal, sobretudo aos princípios basilares do Direito Tributário firmados pelo texto constitucional.³²³

Nesse sentido, é consensual que as “áreas de penumbra”³²⁴ ou “zonas de incerteza”³²⁵ do art. 124, I do CTN inviabilizam a compreensão do seu conteúdo a partir de uma análise estritamente literal. Isso porque o legislador não se ocupou de qualificar o interesse a que o preceptivo faz referência, nem tampouco contribuiu para a definição de seu sentido ao não especificar a que tipo de sujeito passivo se dirige.³²⁶

Contudo, com base nos pontos já analisados e na aplicação da “superlegalidade”, constata-se que ampliar a interpretação da expressão “interesse comum” para além do que o próprio dispositivo legal disciplina caracteriza uma violação ao princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário, uma vez que, nessa área, a matéria exige que seja feita perfeita adequação da lei tributária à Constituição Federal. Apesar disso, não há como se falar em princípios constitucionais sem se observar os princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal – princípios fundamentais da Constituição Federal. Assim, constata-se que estender uma interpretação legal que terá como consequência a mitigação destes princípios

³²¹ AMARAL, Diogo Freitas do. **Direito administrativo**. Vol. II. 2. ed. Lisboa: Policopiado, 1988. p. 55.

³²² LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 9. ed. São Paulo: Método, 2006.

³²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 417.

³²⁴ FONSECA, Gustavo Guimarães da. **A solidariedade passiva tributária do art. 124, I do CTN e suas interpretações antinômicas**. Belo Horizonte: Dialética, 2021. *E-book*.

³²⁵ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O Princípio da Tipicidade Tributária: A Ideia de determinação e a visão de Ricardo Lobo Torres. In: FABER, Sílvia; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **Direito Financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 90

³²⁶ FONSECA, Gustavo Guimarães da. **A solidariedade passiva tributária do art. 124, I do CTN e suas interpretações antinômicas**. Belo Horizonte: Dialética, 2021. *E-book*.

fundamentais é o mesmo que violar o princípio da legalidade frente aos conceitos apresentados.

Em complemento a essa ideia, aponta-se o princípio da determinação ou determinação do fato gerador, apresentado por Ricardo Lobo Torres,³²⁷ que leciona que tal princípio determina que todos os elementos do fato gerador abstrato devem ser indicados com clareza na lei formal. Tal princípio, de tradição ibérica, com ressonância no Brasil, por força do princípio da tipicidade, possibilita uma análise de Ricardo Lobo Torres pelas teorias de Larenz³²⁸, Arthur Kaufmann³²⁹, Klaus Tipke³³⁰, Paul Kirchhof³³¹, Alberto Xavier³³² e Misabel Derzi³³³ para fins de discutir a atividade de tipificação, a relação do tipo com a interpretação da norma tributária e como elemento de aplicação da norma pela Administração Pública³³⁴.

Diante disso, o jurista aponta que o “princípio da tipicidade”, como empregado no Brasil, estabelece uma ideia de previsibilidade, de determinação e de mensurabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar. Tal ideia em muito se assemelha ao defendido por Humberto Ávila³³⁵ sobre o que vem a ser Direito, dignidade da pessoa humana, liberdade, Estado de Direito, democracia, separação dos poderes e direitos fundamentais, apresentados nos tópicos anteriores. Isso porque ele defende que o indivíduo deve ter autonomia e independência asseguradas para plasmar sua vida, tendo consciência e sendo bem informado acerca das alternativas de ação, para poder minimamente determinar as consequências que cada uma delas irá futuramente desencadear e, assim, definir o seu curso, possibilitando, dessa forma, que o Direito seja conhecido, compreendido, estável, não contraditório, igualitário, uniformemente aplicado, prospectivo e eficaz.

O princípio da tipicidade tributária, portanto, diz respeito ao conteúdo da lei e ao seu grau de concreção, que se exige ser mais intenso na seara tributária.³³⁶ Assim, a lei deve

³²⁷ Trata-se de Princípio da determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit*) ou determinação do fato gerador (*Tatbestandbestimmtheit*), ensinado por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p 481)

³²⁸ LARENZ, Karl. **Richtiges Recht**. München: C. H. Beck, 1979.

³²⁹ KAUFMANN, Arthur. **Analogia und "Natur de Sache"**. Heidelberg: C. F. Müller, 1982.

³³⁰ TIPKE, Klaus. **"Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System?"**. Steuer und Wirtschaft, 1971. p. 2-17.

³³¹ KIRCHHOF, Paul. **Besteuerungsgewalt und Grundgesetz**. Frankfurt: Athenäum, 1973.

³³² XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

³³³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

³³⁴ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O Princípio da Tipicidade Tributária: A Ideia de determinação e a visão de Ricardo Lobo Torres. In: FABER, Sílvia; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **Direito Financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 90.

³³⁵ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 81.

³³⁶ Nesse sentido, TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 468; e DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 93-94.

determinar todos os elementos essenciais da obrigação tributária, quais sejam: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto fiscal, alíquota, base de cálculo, aspecto temporal e espacial, sem possibilidade de delegação da “determinação fática da tributação” para o Executivo ou o Judiciário.

Dessa forma, alinhado ao princípio da tipicidade, verifica-se que as margens de discricionariedade do aplicador da lei tributária devem ser mínimas e, portanto, a solução jurídica para o caso concreto deve estar, por razões reforçadas de segurança jurídica e certeza do direito, tão somente na lei formal.

Confrontando essas conclusões com o objeto central de análise neste trabalho, verifica-se que a norma já estabeleceu de forma precisa quem são os sujeitos passivos da relação jurídica por meio do art. 121 do CTN. O art. 124 do CTN, por sua vez, apenas gradua o tipo de responsabilidade que o sujeito passivo possui na relação jurídica, e indica que, nos casos em que mais de uma pessoa é contribuinte, ambas as pessoas possuem a mesma responsabilidade e tão somente isso. Esses são os elementos caracterizadores do tributo.

O princípio da tipicidade proíbe a analogia na determinação da incidência tributária, o que reforça o fundamento pela inaplicabilidade do art. 135 do CTN para a atribuição de responsabilidade tributária a um terceiro pertencente ao mesmo grupo econômico do sujeito passivo da relação jurídica, por este ter praticado ato ilícito.³³⁷ Como já dito, os efeitos do art. 135 do CTN são diversos dos efeitos do art. 124 do CTN. Um redireciona a obrigação, ou seja, atribui a responsabilidade patrimonial. O outro atribui sujeição passiva, efeito muito mais amplo e restritivo de direitos. Ademais, tais artigos estão dispostos no Código em capítulos diversos, o que demonstra a divergência da matéria. Esses aspectos fortalecem a ideia de proibir a aplicação de analogia nesses casos, em conformidade com o princípio da tipicidade.³³⁸

Onofre Alves Batista Junior e Marina Soares Marinho³³⁹ sustentam que toda atividade humana é regulada por normas jurídicas, porque as condutas que não cabem na disciplina de normas particulares são reguladas por “normas gerais exclusivas”. Portanto, todos os comportamentos não abarcados em uma norma particular são regulados por uma norma geral

³³⁷ Fundamento aplicado em alguns casos apresentados neste estudo, entre eles: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no Ag: 1055860 RS 2008/0119112-1**. Relatora: Ministra Denise Arruda, 17 fev. 2009. Brasília: STJ, 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801191121&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

³³⁸ ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 281.

³³⁹ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O Princípio da Tipicidade Tributária: A Ideia de determinação e a visão de Ricardo Lobo Torres. In: FABER, Sílvia; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **Direito Financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 85.

exclusiva. Se existem duas soluções em tese possíveis, uma lacuna existe quando o ordenamento deixa impreciso qual das duas alternativas é a adequada. Consta-se, assim, que a lacuna decorre não da falta de uma norma expressa que regulamente o caso concreto, mas da falta de um critério para a escolha de qual das duas regras gerais – exclusiva ou a inclusiva – que deve ser aplicada. Nos ramos sujeitos ao “princípio da tipicidade”, como dito anteriormente, a analogia não é admitida e, conseqüentemente, segue-se a solução da “norma geral exclusiva”.³⁴⁰

Destarte, no âmbito do Direito Tributário, se determinado fato não encontra previsão expressa na hipótese de incidência legal, verifica-se a “norma geral exclusiva”, ou seja, não se dará o nascimento de tributo. Por conseguinte, não se atribui a sujeição passiva nos casos de lacuna, como é o caso da expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN, objeto de estudo neste trabalho.

É salutar esclarecer que, na prática, a linha de fronteira entre a analogia e a interpretação extensiva nem sempre é nítida e segura. Conforme aponta a doutrina, a interpretação extensiva se limita à escolha de um dos sentidos possíveis que se podem extrair da letra da lei. Já a analogia ocorre quando as possibilidades do sentido literal da letra da lei são ultrapassadas, ou seja, quando a hipótese não for abarcada pela letra expressa da lei.³⁴¹ Insta elucidar que o princípio da legalidade conduz ao entendimento de que o fundamento do gravame deve ser veiculado por lei. Nesse sentido, verifica-se que a analogia e a abertura de margens discricionárias são vedadas em determinados ramos, tais como no Direito Tributário e no Direito penal, não somente em decorrência do princípio da legalidade, mas por exigências de segurança Jurídica reforçada, ou seja, o que as impede é o “princípio da tipicidade”, o que consiste na expressão máxima da pretensão de segurança jurídica.³⁴²

Os ramos do Direito que se sujeitam ao “princípio da tipicidade” exigem que o intérprete faça coincidir a expressão da lei com seu pensamento efetivo, sem permitir que a interpretação

³⁴⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 133-145.

³⁴¹ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O Princípio da Tipicidade Tributária: A Ideia de determinação e a visão de Ricardo Lobo Torres. In: FABER, Sílvia; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **Direito Financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 96

³⁴² PEREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Parte general. 8. ed. Madrid: Civitas, 1998, p. 94-95; MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de. Interpretação de benefícios fiscais. **Revista fisco**, n. 45, Jul./1992, p. 30; QUERALT, Martín *et al.* **Curso de derecho financiero y tributario**. 8. ed. Madrid: Tecnos, 1997, p. 227 *apud* BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O Princípio da Tipicidade Tributária: A Ideia de determinação e a visão de Ricardo Lobo Torres. In: FABER, Sílvia; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **Direito Financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

ultrapasse os “limites no sentido literal”. Nesses termos, Karl Engisch³⁴³ aponta que o intérprete pode, inclusive, forçar esses limites, mas não pode, de modo algum, ultrapassá-los. A interpretação encontra seu limite onde o sentido possível das palavras já não dá cobertura a uma decisão jurídica.

É uma ilusão imaginar que seja possível a previsão legal apriorística de todas as situações possíveis. Portanto, mesmo que o legislador busque observar o “princípio da tipicidade” através da construção do texto legal, não seria capaz de veicular todo o conteúdo decisório. Contudo, a margem de discricionariedade deve ser tendencialmente estreitada pelo legislador. Portanto, ainda que as indeterminações linguísticas e estruturais sejam inevitáveis, o “princípio da tipicidade” requer que o legislador estampe no texto legal os pontos de partida distintivos essenciais. Nesse aspecto é importante ressaltar que o capítulo que tal dispositivo está inserido em um determinado código caracteriza um ponto de partida para identificar um distintivo essencial, o que se aplica ao presente caso.

Por fim, com intuito de fortalecer o que foi defendido, cumpre trazer a lume os ensinamentos de Onofre Alves Batista Junior e Marina Soares Marinho,³⁴⁴ que indicam que o “princípio da tipicidade” requer um grau de determinação que possibilite a previsibilidade pelo sujeito passivo. Contudo, isso não significa que a hipótese de incidência, em todos os casos, deva ser modelada, necessariamente, por “conceitos classificatórios” que permitam a subsunção. Nesse mesmo sentido, muitas restrições materiais ao poder de tributar não derivam de “elementos constantes dos conceitos das normas”, mas dependem da “concretização dos direitos fundamentais” e da aplicação de princípios (como o princípio da proteção da confiança ou o da proporcionalidade). Os princípios materiais incidentes no caso concreto não vêm, muitas vezes, sequer expressos no texto da lei tributária, o que não impede a sua aplicação.

Em algumas situações, não se pode negar que os conceitos jurídicos indeterminados abrem, efetivamente, margens de valoração discricionária para o administrador fiscal. A margem de discricionariedade constitui aquela faixa de decisões passíveis de serem adotadas, mas que não são fixadas por dispositivos legais expressos ou determináveis pela simples interpretação. Assim, entre a margem discricionária, o agente deve escolher uma dentre várias interpretações razoavelmente possíveis da lei. Portanto, faz-se necessário ressaltar que nesse espaço de decisão, a Administração Pública deve valorar, sopesar alternativas e fazer uma

³⁴³ ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 195-196.

³⁴⁴ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O Princípio da Tipicidade Tributária: A Ideia de determinação e a visão de Ricardo Lobo Torres. In: FABER, Sílvia; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **Direito Financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 103.

opção. No entanto, apesar de o poder-dever administrativo de valoração discricionária começar, de fato, onde termina a interpretação, nessa margem de valoração, a escolha deve seguir iluminada pelos princípios jurídicos. Portanto, de alguma forma, mantém-se vinculada ou parametrizada.

Destarte, a suposta discricionariedade nada mais é do que um grau de abertura da norma à valoração por parte dos executores. Ressalte-se que, no caso concreto, os vetores constitucionais ativos impõem, ainda, vinculações tendenciais à decisão discricionária, o que reduz as margens de opções deixadas. Nesse sentido, Misabel Derzi³⁴⁵ explica que, enquanto no conceito classificatório é cabível a identificação do gênero e a separação rigorosa entre as espécies, na tipológica não há essa possibilidade. Nesta última, contudo, há uma escala comparativa que vai do mais ao menos típico, até o limite do atípico. Portanto, enquanto o conceito é definido por um número limitado e necessário de características, o tipo não é definido, mas apenas descrito, e suas características não são indispensáveis, sendo que algumas podem, inclusive, faltar.

Em razão do princípio da determinação, o conceito estabelecido tende a deixar de fora da incidência tributária diversas manifestações idênticas de capacidade econômica, que não podem ensejar a obrigação tributária por analogia. Misabel Derzi³⁴⁶ explica que, “na medida em que se criam ordens flexíveis, abertas à realidade e graduáveis, que são os tipos, enfraquece-se a segurança jurídica em favor da justiça individual. O fechamento do tipo em conceito determinado propicia maior grau de certeza na aplicação da norma, em prejuízo da igualdade material individual”. Nesse sentido, a jurista conclui que não há ramo do Direito que não permita a passagem de tipos, ainda que imperfeitos, mesmo quando a segurança jurídica exija a modelagem de conceitos fechados classificatórios.

4.5 Segurança Jurídica – necessidade de garantia e seus efeitos colaterais.

É cediço que os cidadãos, por meio de seu comportamento objetivo e ainda em decorrência da firme crença na duração da situação desencadeada por seu comportamento,

³⁴⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 37.

³⁴⁶ Nos termos de Misabel Derzi, “a conceituação legal classificatória, rígida e fechada é de difícil adaptação a novas conquistas sociais e à justiça material individual (no caso concreto). É antes, conservadora e geradora de estabilidade. Por essa razão, os movimentos sociais de conquista melhor se adaptam ao pensamento tipológico, por natureza aberto e flexível. Em compensação, a experiência histórica demonstra que a exigência de conceituação determinada, especificante e fechada como conteúdo das leis reforça a segurança jurídica, coíbe o arbítrio e é próprio dos regimes liberais”. (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988..

criam confiança, o que os leva a agir ou manifestar-se externamente. Conforme esclarece José Joaquim Gomes Canotilho,³⁴⁷ o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente sua vida. Roque Antônio Carrazza,³⁴⁸ por sua vez, aponta que a segurança jurídica está no preâmbulo da Constituição Federal como um dos valores supremos da nossa sociedade. Luiz Recásens Siches³⁴⁹ também aponta que a segurança jurídica é um valor inerente ao Direito e que sua ausência nega a própria essência do jurídico. Nesse sentido, Alberto Xavier³⁵⁰ aponta que a lei formal é o único meio possível de expressão da justiça material no âmbito tributário.

Portanto, constata-se que a segurança jurídica tem o objetivo de proteger as justas expectativas das pessoas, determinando que o Estado se submeta às leis elaboradas pelos representantes do povo. Em razão desses fundamentos, deve-se garantir que a liberdade e o direito à propriedade não sejam mitigados, não podendo-se exigir tributos além daquilo que foi consentido pelos cidadãos. Assim, é imperativo que não se permita que medidas legislativas, administrativas ou judiciais frustrem a confiança depositada no Estado. Isso porque, caso o seu comportamento não gere a consequência esperada, o cidadão terá a sua expectativa frustrada, ou seja, terá uma insegurança causada em razão de uma crença previamente estabelecida. Conforme os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza³⁵¹, a segurança jurídica exige que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários que são derivados da lei.

Portanto, nos casos de aplicação da norma, o cidadão confia na existência e na sua aplicação e em razão disso age de boa-fé para obter o resultado estabelecido por ela. Caso o resultado seja diverso do indicado na norma, provocará uma insegurança jurídica em todo o sistema jurídico brasileiro. Conforme ensina Misabel Derzi,³⁵² o Direito não escrito exige um comportamento leal e confiável de todos os envolvidos em uma relação jurídica concreta, que traça a ideia de expressão da proteção da confiança no Direito Constitucional, por meio da segurança jurídica, e que, por sua vez, decorre do Estado de Direito e da ideia de justiça. Logo,

³⁴⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e a teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 287.

³⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 482.

³⁴⁹ SICHES, Luiz Recaséns. **Filosofia del Derecho**. México: Editorial Porrúa, 1959, p. 224

³⁵⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 11-19.

³⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 482.

³⁵² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 601.

os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé configuram limitações ao poder de tributar³⁵³. Ressalta-se que o princípio da segurança jurídica se encontra intensamente relacionado ao Estado Democrático de Direito por sua característica de resguardo, podendo ser considerado essencial e necessário a este.³⁵⁴

Tanto na definição de Misabel Derzi quanto na de Heleno Taveira Torres³⁵⁵ o princípio da segurança jurídica possui um caráter de norma superior e fundamental do ordenamento jurídico, o que o torna mais que um princípio e o coloca na posição de um direito fundamental do cidadão. Ressalte-se que a função do princípio da segurança jurídica é manter a estabilidade de todo o sistema jurídico, além de garantir a efetividade de direitos e liberdades fundamentais.

Partindo dessas premissas, constata-se que a expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN não admite a atribuição da responsabilidade a um terceiro, seja em razão da sua localização no Código Tributário Nacional (capítulo IV – Sujeição Passiva – ao invés do Capítulo V – Responsabilidade Tributária), seja em razão da estrutura lógica da própria norma que não estabelece novo vínculo a um terceiro em razão de prática de algum ato que caracterize interesse comum, tanto para práticas de atos lícitos quanto ilícitos.

Como já demonstrado, atribuir responsabilidade tributária solidária é uma forma de limitar e restringir a liberdade ao cidadão, uma vez que isso caracteriza incidência tributária. A matéria de sujeição passiva e a responsabilidade tributária estão inseridas, portanto, no tema das limitações ao poder de tributar, que, por sua vez, deve observar os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé.

Restou evidenciado, também, que a estrutura da norma do art. 124, I do CTN não possui o viés ou signo que atribua a responsabilidade a um terceiro. Portanto, atribuir responsabilidade tributária solidária a um terceiro de forma autônoma e, assim, atribuir a condição de sujeito passivo da relação tributária porque estes praticaram atos que venham a supostamente caracterizar “interesse comum” na prática do fato gerador da obrigação principal é atribuir uma analogia ao dispositivo legal. Ocorre que esse tipo de interpretação não é admitido nos casos de incidência tributária. Ademais, essa interpretação viola o princípio da proteção da confiança e o da boa-fé, na medida em que frustra a expectativa do cidadão, aplicando-lhe a norma de forma

³⁵³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. *In*: FERRAZ, Roberto. (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009. p. 738.

³⁵⁴ BERNARDES, Flavio Couto; RIBEIRO, Gabriela Cristina Mota Ribeiro. O princípio da segurança jurídica tributária e sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal nos julgados que deram origem à Súmula Vinculante nº 08. *In*: MORAES FILHO, José Filomeno de; MARTINEZ, Regina Célia; ROB FILHO, Ilton Norberto. **Teoria do estado e da constituição**. Florianópolis: FUNJAB, 2013. p. 4.

³⁵⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 21

diversa a esperada.³⁵⁶

Interpretar o art. 124, I do CTN para além da definição do tipo de responsabilidade (solidária) daqueles que compõem o mesmo lado da relação jurídica tributária caracteriza violação ao princípio da segurança jurídica, que não deve ser compreendido como um princípio simples, mas sim como um direito fundamental a garantir a efetividade dos direitos e liberdades dos cidadãos. Sua violação, portanto, implica a direta alteração do comportamento das pessoas, uma vez que elas passam a ter suas expectativas frustradas, alterando suas “crenças”. Assim, a violação do princípio da segurança jurídica possui implicações ainda mais amplas e mais complexas, que serão analisadas adiante.

Em análise da jurisprudência e precedentes do tema, constata-se que não é possível afirmar que há segurança jurídica na aplicação do art. 124, I do CTN. Isso porque a jurisprudência possui entendimentos diversos sobre o tema, sendo possível identificar duas correntes principais, que se dividem, ainda, em ramificações diversas. Diante desse cenário, indaga-se: qual a estabilidade que os cidadãos possuem frente a aplicação da norma (art. 124, I CTN) de várias formas distintas? Qual a garantia de efetividade de direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos?

Conforme dito, Humberto Ávila³⁵⁷ ensina que um cidadão age confiando no conteúdo, na validade e na eficácia de uma lei, de uma decisão judicial. Depois de praticado o ato e sem possibilidade de modificar a sua ação, ao ser surpreendido por uma mudança de entendimento relativamente ao conteúdo, à validade ou à eficácia das mesmas manifestações estatais, ele se torna incapaz de decidir o seu futuro, o que consiste em violação ao direito à liberdade, para além da violação da segurança jurídica.

Sob o paradigma do Estado Democrático de Direito, o Direito deve permitir ao indivíduo ter plena capacidade de viver o presente e conceber o futuro com liberdade. Ao decidir a mesma hipótese, de várias formas, sob vários argumentos distintos, o Judiciário causa insegurança jurídica. Assim, a ausência de uma uniformidade jurisprudencial sobre os limites de interpretação do art. 124, I do CTN, pode provocar, além da insegurança jurídica, o estímulo à prática de investimento de capital, ao invés do investimento no mercado, o que gera consequências para toda sociedade.

³⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. *In*: FERRAZ, Roberto. (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009. p. 602.

³⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021. p. 14.

4.6 Paradoxo: inviabilidade da justiça social

Conforme dito no início desta obra, este trabalho possui como proposta identificar uma solução que garanta a segurança jurídica e promova a justiça tributária. Nos tópicos anteriores, demonstrou-se que a forma que o art. 124, I do CTN vem sendo interpretado por parte da jurisprudência e pelo Fisco está causando, para toda a sociedade, uma insegurança jurídica extrema.

Inicialmente, porque inexistente um entendimento uniforme na jurisprudência sobre os limites de aplicação e interpretação do dispositivo legal. Em segundo lugar, porque a maioria dos entendimentos aplicados nos casos práticos resultam em uma interpretação ampliativa, que permite a atribuição de responsabilidade tributária a terceiro de forma autônoma, o que consiste em uma interpretação diversa da estabelecida taxativamente pelo Código Tributário Nacional, bem como da interpretação adotada pela doutrina clássica majoritária.

Essa interpretação ampliativa do art. 124, I do CTN, que vem sendo adotada pelo Fisco através do Parecer Normativo nº 04/2018 e por parte do Judiciário, possui um viés utilitarista e consequencialista, em detrimento de alguns princípios constitucionais,³⁵⁸ tais como o da legalidade e o da liberdade. Assim, em complemento ao que foi apresentado ao longo desse trabalho, faz-se necessário apresentar algumas reflexões dos ensinamentos de Thomas Piketty,³⁵⁹ os quais demonstram que a tributação possui um papel de destaque na construção de uma sociedade mais justa e igualitária e, por conseguinte, evidencia o quanto essa situação está contribuindo para uma injustiça social.

A economia política busca estudar cientificamente, de maneira sistemática e metódica, qual é o papel ideal de um Estado na organização econômica e social de um país e quais são as instituições e as políticas públicas que mais nos aproximam de uma sociedade ideal. Com o objetivo de compreender a atual situação, Thomas Piketty³⁶⁰ estudou o século XXI e suas desigualdades da renda e do patrimônio, bem como a relação entre capital e renda, a fim de identificar as indissociáveis evoluções econômicas e políticas.

Tendo como premissa que o liberalismo, em sua forma mais avançada, busca conciliar os valores liberdade e igualdade, estabelecendo um compromisso entre liberdade individual e justiça social, Thomas Piketty identificou em seus estudos³⁶¹ que, ao longo de vários períodos,

³⁵⁸ ABREU, Alselmo Zilet. Segurança Jurídica e Consequencialismo Econômico no Direito Tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu**, São Paulo, n. 10, p. 99-117, 2021. p. 110.

³⁵⁹ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

³⁶⁰ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 697.

³⁶¹ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 268.

a economia mundial tende a crescer uma média de 1 a 1,5%, enquanto a média de retorno sobre o investimento – retorno puro do capital – varia entre 4 e 5%.

O economista apontou em seus estudos que a tecnologia desempenha um papel central, contudo, destaca que se o capital não servir como fator de redução, sua produtividade marginal é nula. Ou seja, os estudos do economista apontaram que o capital em excesso mata o retorno do próprio capital.³⁶²

Diante dessa análise e de tudo que foi apurado sobre o desenvolvimento da história da sociedade, o economista afirmou que o sistema capitalista não é capaz de, por si só, resolver o problema da desigualdade e, assim, apontou alguns elementos que tendem a aumentar a disparidade econômica e, por conseguinte, a corrosão da justiça social, dentre eles o enfraquecimento da democracia.³⁶³ Os estudos apontaram, ainda, que toda vez que a taxa de rendimento privado do capital for maior que a taxa de crescimento de renda, haverá desigualdade.

Esse fato de a taxa do rendimento privado do capital ser maior do que a taxa de crescimento de renda desencadeia inúmeros efeitos, sendo o principal deles o surgimento do estímulo para o empresário se transformar em rentista e dominar cada vez mais aqueles que só possuem sua força de trabalho. Isso porque, sob essa perspectiva, ter dinheiro se torna a melhor e mais rápida maneira de gerar cada vez mais dinheiro, o que, por óbvio, resulta em uma concentração de riqueza nas mãos de uma pequena minoria.

Portanto, os estudos de Thomas Piketty apontaram que, através das baixas taxas de crescimento populacional e de produtividade, a riqueza acumulada passa a ter um potencial socialmente desestabilizador. Ou seja, investir capital proporciona mais ganhos para o investidor do que se este investisse no mercado, uma vez que o economista provou que, sob a circunstância de uma democracia enfraquecida, quando a taxa do rendimento privado do capital se torna maior do que a taxa de crescimento, a economia mundial tende a crescer uma média de 1 a 1,5%, enquanto a média de retorno sobre o investimento – retorno puro do capital – varia entre 4 e 5%.

Acreditando que é possível salvar o capitalismo de suas próprias contradições internas, Thomas Piketty alerta que o sistema de preços não conhece nem limites, nem moral. Portanto, o economista aponta que a democracia se mostra a única saída, cabendo à política e ao Direito redirecionarem o Estado para a regulação da ordem econômica de forma correta.

³⁶² PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 279.

³⁶³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves *et al.*, Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 110, p. 217-272, jun. 2015. p. 232.

Ao analisar a problemática apresentada neste trabalho, nos deparamos com uma situação em que há uma violação dos princípios da legalidade e da liberdade e, por conseguinte, a produção da insegurança jurídica. Ao verificar que um dispositivo legal que apenas disciplina o tipo de responsabilidade que uma relação jurídica pré-estabelecida terá é interpretado para se atribuir uma responsabilidade solidária de forma autônoma a um terceiro, o Direito deixa de ser conhecido, compreendido, estável, não contraditório, prospectivo e efetivo. Com a ausência dessas características, o Direito deixa de ser confiável, seguro. E se ele se torna inseguro, as pessoas não terão qualquer estímulo para investir o seu capital em um sistema que não transmite segurança, estabilidade, que a qualquer momento pode atribuir a alguém uma responsabilidade por um débito originado por um fato que essa pessoa não realizou, tomando-lhe todo o seu capital.

As características indicadas acima, tais como: desconhecido, incompreensível, instável, contraditório, e sem efetividade são elementos de uma democracia enfraquecida, assim como são características que desestimulam o investimento de mercado, uma vez que este depende desse sistema para funcionar e proporcionar lucratividade. Ou seja, ter um sistema com insegurança jurídica e, por conseguinte, que viola o princípio da legalidade e da liberdade, desestimula os cidadãos dessa sociedade a investirem no mercado de trabalho e, conseqüentemente estimula o investimento no capital.

Ocorre que, como apontaram os estudos de Thomas Piketty, a geração de capital a partir do próprio capital não é uma opção aberta a todos, o que, por óbvio, gera a concentração de dinheiro apenas para alguns – minoria – o que produz, por si só, a desigualdade. Ademais, com as baixas taxas de crescimento populacional e de produtividade, a riqueza acumulada passa a ter um potencial socialmente desestabilizador.

Como se vê, o Direito Tributário é uma chave no combate ao grave mal da desigualdade crescente e, inversamente ao que se imagina, uma tributação robusta é compatível com uma posição liberal e, acima de tudo, com uma abordagem de direitos que busca conciliar a liberdade e a igualdade, com vistas à realização da justiça.

Destarte, constata-se que estabelecer corretamente, através de uma lógica jurídica e democrática, as limitações da interpretação do art.124, I do CTN, é uma forma de promover a justiça social, na medida em que esses limites permitem a observância dos princípios da legalidade, da liberdade, da igualdade e, por conseguinte promove devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. A observância de tais princípios é imprescindível para promover a democracia, fortalecendo-se o Estado de Direito, a dignidade da pessoa humana e, por conseguinte, a segurança jurídica.

A segurança jurídica estimula condutas de investimento no mercado em detrimento do investimento no capital, o que, conforme demonstrado por Thomas Piketty é uma ferramenta essencial para promover a justiça social de uma sociedade.

Nesse mesmo sentido, os ensinamentos de Jonh Rawls alertaram que se as alocações de recursos que se desenvolvem ao longo do tempo poderiam produzir concentrações de riqueza que impediriam a igualdade de oportunidades entre as gerações. Em razão disso, a tributação se faz necessária para reajustar essas oportunidades a cada geração, sendo esse um dos “perigos gerados por uma ordem social desigual, a partir do ponto de vista de uma sociedade justa e democrática, composta por pessoas livres e iguais”.³⁶⁴

Assim, é salutar esclarecer que os argumentos utilizados pelo Fisco através do Parecer 04/2018 não possuem fundamento jurídico, mas configuram um evidente objetivo utilitarista e econômico, que apresenta um escopo arrecadatório e que não subsiste sequer a esse argumento. Isso porque não é cabível afirmar que a interpretação ampliativa tem o objetivo de possibilitar uma maior atuação do Fisco e, por conseguinte, ampliar a arrecadação tributária através de uma cobrança mais efetiva, a fim de proporcionar uma maior arrecadação e, por conseguinte, uma justiça social, já que, conforme restou demonstrado pelos estudos de Thomas Piketty, a aplicação dessa interpretação causa, ao longo do tempo, uma maior injustiça social e, por conseguinte, produz um paradoxo: ampliar a norma de incidência tributária para fins de melhorar a arrecadação e proporcionar uma justiça social provoca uma insegurança jurídica que desestimula a conduta de empreender na sociedade e de gerar capital pelo trabalho e, por sua vez, provoca a concentração de riqueza nas mãos de poucos levando, por óbvio, a maior injustiça social.

Ademais, nos casos em que a interpretação do dispositivo legal, ao considerar os argumentos consequencialista, preveja uma colisão com os princípios constitucionais tributários, especialmente o da segurança jurídica e o da legalidade, devem prevalecer as garantias constitucionais conferidas aos cidadãos-contribuintes, pois o contrário é o mesmo que mitigar as garantias constitucionais e os princípios que sustentam o ordenamento jurídico, ou seja, há uma violação do próprio sistema jurídico brasileiro.³⁶⁵ Nesse sentido, conforme ensina Geraldo Ataliba,³⁶⁶ “afrontar um princípio é afrontar o próprio sistema, ainda mais em se

³⁶⁴ RAWLS, John. **Justice as fairness: a restatement**. Cambridge: The Belknap of Harvard University Press, 2001, p. 130-132 *apud* BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves *et al.*, Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 110, p. 217-272, jun. 2015. p. 247.

³⁶⁵ ABREU, Alselmo Zilet. Segurança Jurídica e Consequencialismo Econômico no Direito Tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu**, São Paulo, n. 10, p. 99-117, 2021. p. 113.

³⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 34-35.

tratando de um princípio estrutural como o da segurança jurídica”.

Destarte, diante de todo o apresentado, constata-se que a proposta apresentada neste trabalho, que indica e estabelece os limites de interpretação do art. 124, I do CTN e dos pressupostos de atribuição de responsabilidade tributária, está em consonância com a área de estudo deste trabalho, na medida em que visa a garantir a justiça social através da segurança jurídica promovida pela hipótese aqui apresentada e defendida.

5 CONCLUSÃO

Há muito o homem busca, das mais variadas formas, compreender e estabelecer um modelo de sociedade mais justo e igualitário. Vivemos em uma busca incessante de, em um sistema capitalista, concretizar a justiça social. Através dos estudos acima evidenciados, chegou-se à conclusão que o Direito Tributário é uma chave no combate ao grave mal da desigualdade crescente.

Lastreados por esses ideais e propósitos de uma sociedade mais justa e igualitária através de um bom sistema de Direito Tributário, o presente trabalho buscou desenvolver um estudo que apontasse os limites de interpretação da responsabilidade tributária, com enfoque no art. 124, I do CTN, bem como na expressão “interesse comum” do dispositivo legal. Conforme se demonstrou ao longo de todo o trabalho, a interpretação do art. 124, I do CTN tem causado muita discussão jurídica, tanto no âmbito acadêmico, quanto no âmbito judiciário, e infelizmente, até o momento, os Tribunais Superiores não chegaram a um consenso quanto aos limites aplicáveis ao referido dispositivo legal, o que acaba por gerar uma instabilidade no cenário empresarial brasileiro e, por conseguinte, uma insegurança jurídica.

O presente trabalho apresentou que sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento de prestação. Sendo que as normas que tratam de responsabilidade tributária, estão dispostas em capítulo próprio no Código Tributário Nacional, qual seja o Capítulo V nos artigos 128 ao 138.

A norma de responsabilidade tributária trata de uma proposição prescritiva, ao invés de uma norma jurídica. Portanto, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária. Assim, a inclusão de um terceiro à prática do fato gerador, ocorre somente através de uma imputação legal.

Constatou-se através de análise dos conceitos dos elementos: ilícito, infração, sanção, culpa e dolo, que os artigos 134 e 135 do CTN contemplam a modalidade responsabilidade subsidiária. Ademais, é evidente que a infração de lei não se refere ao inadimplemento da obrigação, e sim à prática de atos jurídicos ilícitos prévios. Tais elementos evidenciam a divergência entre esses dispositivos e o art. 124, I do CTN, o que demonstra um dos motivos que justifica a sua inaplicabilidade por analogia.

Verificou-se, também, que a responsabilidade de terceiro (art. 135 do CTN) diverge do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do CC), na medida em que a responsabilização de terceiro esculpida no art. 135 do CTN trata de obrigação tributária e

sujeição passiva – ou seja, o terceiro se torna parte no lançamento e no processo judicial –, ao passo que a desconsideração da personalidade jurídica, disciplinada pelo art. 50 do Código Civil, refere-se às relações de obrigações que sejam estendidas aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. Logo, atribuir responsabilidade tributária a um administrador, fundamentando-se no art. 135 do CTN, não é desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade, uma vez que esses procedimentos possuem efeitos jurídicos distintos.

Em estudo da estrutura da norma jurídica do art. 124, I do CTN, identificou-se que esse dispositivo se subdivide em três elementos: I) ocorrência do fato imponível, contido na sua hipótese; II) existência de dois (ou mais) agentes realizadores de condutas – direta ou indiretamente – relacionadas ao aspecto material da norma de incidência e III) existência de interesses conjugados quando da concretização dessas condutas. Diante desses elementos, constatou-se que a solidariedade indicada no referido artigo ocorre quanto à obrigação principal, apenas, e que o antecedente da norma estabelece a necessidade da prática de ato do fato gerador para a configuração de sujeição passiva estabelecida.

Ao analisarmos a estrutura lógica da norma jurídica – art. 124, I do CTN – verifica-se que a prescrição legal não descreve, em qualquer momento, o gozo de frutos oriundos de atividades econômicas de empresa integrante de grupo econômico ou a prática de ilícito. Ainda em análise da estrutura lógica da norma, o requisito formal pressupõe a existência de expressa previsão legal, para fins de eleger responsável tributário. Nesse quesito, reside a inolvidável noção de ser a sujeição passiva matéria *ex legis*, jungida ao princípio da reserva legal. Portanto, a expressão “interesse comum” deve ser compreendida como aquele derivado de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante. Admitir o contrário é o mesmo que violar os princípios fundamentais constitucionais da legalidade, da liberdade, do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

A teoria Cognitivista Moderada apresentada por Humberto Ávila foi a adotada nesse trabalho como a que melhor se aplica aos princípios por este entendido como necessários ao Estado Democrático de Direito. Assim, verifica-se que atribuir uma interpretação ampliativa ao art. 124, I do CTN, ou seja, diversa da aqui proposta, é subverter o princípio da separação dos poderes, uma vez que tal interpretação não observa a norma como ela foi elaborada e publicada. Ademais, na medida em que se interpreta a expressão “interesse comum” do referido dispositivo legal como fundamento para atribuir responsabilidade a um terceiro que praticava atos ilícitos através de grupos econômicos, é uma interpretação que viola o princípio da liberdade, nos termos da teoria Cognitivista Moderada.

Portanto, ampliar os limites de interpretação do art. 124, I do CTN através de atribuição

de responsabilidade solidária tributária a um terceiro que praticou ato ilícito em grupo econômico é violar tais regras, negar as limitações da estrutura normativa e ampliar a interpretação de dispositivos legais que restringem direitos de liberdade. Assim, a sujeição passiva disciplinada no referido dispositivo legal somente poder ser atribuída àqueles sujeitos que tenham interesse jurídico no fato descritivo no antecedente da regra-matriz de incidência (auferir renda, obter receita, prestar serviços), o que evidencia que esse dispositivo legal não possui uma estrutura de atribuir a sujeição passiva a um terceiro ao fato, de forma autônoma.

Sob uma perspectiva histórico-genética da norma, ou seja, através de uma pesquisa sobre a origem do dispositivo legal e da intenção do autor da norma, verificou-se que o art. 124, I do CTN, desde o início, não teve qualquer propósito de atribuir responsabilidade tributária a terceiro. Os ajustes realizados ao longo do processo de elaboração do Código Tributário Nacional deixaram evidenciado que o art. 124, I do CTN nunca foi disposto no capítulo sobre sujeição passiva em vez de constar na seção sobre a responsabilidade tributária, por um equívoco ou descuido no seu processo de elaboração. Os seus fundadores tinham o objetivo apenas de graduar o tipo de responsabilidade tributária atribuída nos casos em que mais de uma pessoa pratica o fato gerador, ou seja, trata-se de hipótese que disciplina sobre os atos do contribuinte e não do responsável.

Partindo-se do pressuposto de que o art. 114 do CTN disciplina que a lei define uma situação de fato ou jurídica a ensejar o nascimento da obrigação tributária, a expressão normativa “interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal”, disciplinada pelo art. 124, I do CTN, somente poder ser atribuída àqueles sujeitos que tenham interesse jurídico no fato descritivo no antecedente da regra-matriz de incidência, ou seja, o referido dispositivo legal não contempla a prática de atos ilícitos como forma de inclusão na relação jurídica na condição de sujeito passivo.

A análise da aplicação do art. 124, II do CTN evidenciou que a responsabilidade solidária poderá ser designada a terceiro nos casos expressamente previstos em lei e, portanto, o art. 124, I trata apenas das hipóteses de contribuinte, ou seja, de quem praticou o fato gerador.

Ao comparar a responsabilidade da personalidade jurídica no Direito Civil com a do Direito Tributário, constatou-se que apesar de possuírem algumas similitudes, estas possuem elementos que as afastam e demonstram que uma não pode ser aplicada a outra de forma idêntica.

Constatou-se que o Parecer Normativo nº04/2018 da RFB apresenta uma abordagem confusa, na medida em que ao mesmo tempo que reconhece que o “interesse comum” é jurídico e não apenas econômico, aponta também divergências entre o art. 124 e o 135 do CTN.

Ademais, o Parecer ignorou o posicionamento da doutrina majoritária e induziu o leitor a erro, apresentando um entendimento claramente parcial, sem apontar fundamentos jurídicos que de fato condizem com o que foi defendido, com finalidade exclusivamente arrecadatória, na busca de identificar as estratégias de lançamento mais convenientes à cobrança de crédito tributário, apresentando possíveis fundamentos a serem utilizados por auditores fiscais e procuradores da fazenda.

É importante ressaltar que a doutrina brasileira está solidamente assentada no sentido de que o art. 124, I do CTN se refere a pessoas que praticaram conjuntamente o fato gerador da obrigação tributária principal. Ou seja, o referido dispositivo não compõe o capítulo relativo à “responsabilidade tributária” (Título II do Livro Segundo do CTN).

Em análise sobre o âmbito judiciário, constatou-se a inexistência de uniformidade de entendimento, sendo que o próprio STJ possui turmas com pensamentos antagônicos. Em análise dos julgados tanto do STJ quanto dos Tribunais Regionais Federais, verificou-se uma completa confusão entre os conceitos jurídicos e os institutos inerentes ao Direito Tributário. A divergência de entendimento se inicia sobre no que consiste o “interesse comum” do art. 124, I do CTN e se solidifica na análise do grau de amplitude e incidência desse dispositivo legal. Em análise criteriosa de julgados dos Tribunais Regionais Federais, verificou-se que a divergência de entendimento foi ainda maior que a do STJ, o que evidencia uma ausência de qualquer lastro de uniformidade jurisprudencial.

O presente trabalho concluiu que para que haja o “interesse comum”, estabelecido pelo art. 124, I do CTN, as sociedades empresariais precisam ocupar o mesmo polo da relação jurídica que fez surgir a obrigação tributária. Portanto, nos casos em que há grupo econômico com prática de atos dolosos com repercussão tributária, a empresa que detém a competência decisória concreta pode ser integrada a relação jurídica na qualidade de responsável tributária em razão da fraude, o que caracteriza os atos disciplinados no art. 149, VII do CTN, e não no art. 124, I do CTN, que não comporta a prática de atos ilícitos, nem atribui a responsabilidade de forma autônoma a um terceiro.

Urge esclarecer que a existência apenas formal de outras sociedades empresariais, que possuem o único objetivo de viabilizar a blindagem patrimonial e não realizar o pagamento de tributos da forma correta, não atrai a aplicação do art. 124, I do CTN, com o objetivo de atribuir a responsabilidade tributária solidária. Nesses casos, o dispositivo legal cabível é o art. 149, VII do CTN. Ademais, se trata de caso de simulação – argumento muito utilizado em alguns julgados – não há realização conjunta do fato jurídico, uma vez que nesse caso apenas uma das empresas do grupo pratica o fato, tendo em vista que ela é a única que efetivamente existe.

Portanto, não é cabível falar em atribuir responsabilidade solidária a um terceiro nos termos do art. 124, I do CTN.

Ademais, no que diz respeito a confusão no âmbito judicial de aplicação do art. 50 do Código Civil e o art. 124, I do CTN, esclarece-se que o art. 50 do CC não trata de hipótese de responsabilidade tributária, ou seja, sujeição passiva, e sim de direitos patrimoniais. Assim, admitir sua aplicação nos casos de grupos econômicos, na hipótese de fraude, implica efeitos jurídicos diversos dos de sujeição passiva. Contudo, é importante ressaltar que a instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – IDPJ – aos grupos econômicos corrige grandes problemas do nosso sistema judicial, sendo o principal deles a garantia do contraditório e ampla defesa – direitos fundamentais.

O mesmo restou evidenciado pela análise do princípio da tipicidade tributária e das zonas de incertezas. Isso porque, apesar de identificar as “áreas de penumbra” do art. 124, I do CTN, faz-se necessário aplicar a “superlegalidade” ao tema proposto. Ou seja, ampliar a interpretação da expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN para além do que o próprio dispositivo legal disciplina, caracteriza uma violação ao princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário, uma vez que, nessa área, a matéria exige que seja feita perfeita adequação da lei tributária à Constituição Federal. Portanto, constatou-se que o princípio da tipicidade tributária coaduna-se com os limites de interpretação do art. 124, I do CTN aqui propostos, uma vez que estender uma interpretação legal que terá como consequência mitigar esses princípios fundamentais é o mesmo que violar o princípio da legalidade frente aos conceitos apresentados.

É importante ressaltar ainda que o “princípio da tipicidade” como empregado no Brasil, estabelece uma ideia de previsibilidade, de determinação e de mensurabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar. Assim, tal princípio aponta o dever de a lei determinar todos os elementos essenciais da obrigação tributária, quais sejam: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto fiscal, alíquota, base de cálculo, aspecto temporal e espacial. Desse modo, o legislativo não pode delegar a “determinação fática da tributação” para o Executivo ou Judiciário, mas a lei formal deve estabelecer os critérios essenciais para a decisão no caso concreto, ou seja, a lei formal deve conter os elementos essenciais caracterizadores dos tributos.

Portanto, quando o art. 124, do CTN disciplina que são solidariamente obrigados, ele indica no inciso I o contribuinte, em referência ao art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN – inserto no mesmo capítulo – e no seu inciso II ele indica quem poderá ser responsável, em referência ao art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN. Ou seja, a norma já estabeleceu de forma precisa quem são os sujeitos passivos da relação jurídica através do art. 121 do CTN. O art. 124 do CTN apenas graduou o tipo de responsabilidade que o sujeito passivo possui na

relação jurídica, e indicou que nos casos em que mais de uma pessoa é contribuinte, ambas as pessoas possuem a mesma responsabilidade, tão somente isso. Esses são os elementos caracterizadores do tributo.

Diante de todo o demonstrado, o presente trabalho evidenciou que a interpretação ampliativa do art. 124, I do CTN, adotada por alguns Tribunais e por uma turma do STJ, bem como pelo Parecer Normativo 04/2018 da RFB, causa uma enorme insegurança jurídica, o que, por sua vez, produz efeitos colaterais, tais como a injustiça social.

Assim, o presente trabalho demonstrou que o maior e o pior efeito colateral causado pela ampliação dos limites interpretativos do art. 124, I do CTN é a injustiça social. Com o estudo da obra do economista Thomas Piketty, restou demonstrado que o enfraquecimento da democracia causa uma insegurança jurídica e esta, por sua vez, fomenta o investimento de capital ao invés do investimento na mão de obra. Entretanto, o investimento no capital é uma condição de poucos e, por sua vez, incentiva a concentração de dinheiro nas mãos de alguns, ou seja, causa um desequilíbrio social e, por conseguinte, uma injustiça social.

Ampliar a interpretação dos institutos jurídicos sem a observância dos limites a estes impostos, sendo estes a democracia, o Estado de Direito, os Direitos Fundamentais, a segurança jurídica e a dignidade da pessoa humana, com o único intuito de obter ferramentas mais eficazes para arrecadar, acaba por gerar um efeito inverso ao pretendido: injustiça social. Isso reforça a necessidade de fortalecer a democracia através da observância dos institutos legais e processuais do Estado Democrático de Direito, do princípio da legalidade, da liberdade, da separação dos poderes e dos demais direitos fundamentais. Destarte, a democracia se mostra a única saída, a única forma de proporcionar justiça social e, assim, cumprir a verdadeira razão de ser do Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Alselmo Zilet. Segurança Jurídica e Consequencialismo Econômico no Direito Tributário. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu**, São Paulo, n. 10, p. 99-117, 2021.
- AMARAL, Diogo Freitas do. **Direito administrativo**. Vol. II. 2. ed. Lisboa: Policopiado, 1988.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. O Interesse Comum pelo Art. 124, I, do CTN, como Parâmetro Jurídico Fundamental à Responsabilização Tributária de Pessoas Jurídicas Integrantes de Grupos Econômicos. *In*: SILVA, Thiago Moreira da (Coord.). **Créditos tributário e grupos econômicos de fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.
- ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 58.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. Bahia: Juspodivm. 2021.
- ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 14, n. 82, jul. /ago. 2016.
- ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 11, set./nov. 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional no 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 21. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, 2006.
- BARACAT, Eduardo Milléo. Desconsideração da personalidade jurídica da sociedade limitada empregadora: o problema do sócio minoritário. **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo, v. 34, n. 129, p. 53-71, jan. /mar. 2008.
- BARROSO, Luís Roberto. **Constitucionalismo democrático**: a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2018.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves *et al.*, Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário.

Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte, n. 110, p. 217-272, jun. 2015.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *et al.* Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte: n.110, p. 220.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O Princípio da Tipicidade Tributária: A Ideia de determinação e a visão de Ricardo Lobo Torres. *In:* FABER, Sílvia; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **Direito Financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1988.

BERNARDES, Flavio Couto; RIBEIRO, Gabriela Cristina Mota Ribeiro. O princípio da segurança jurídica tributária e sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal nos julgados que deram origem à Súmula Vinculante nº 08. *In:* MORAES FILHO, José Filomeno de; MARTINEZ, Regina Célia; ROB FILHO, Ilton Norberto. **Teoria do estado e da constituição**. Florianópolis: FUNJAB, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo no 4, de 10 de dezembro de 2018**. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2021.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo no 4, de 10 de dezembro de 2018**. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2021.

BRASIL. [Código Civil] **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 25 jul. 2022.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Enunciados**. Enunciado 7. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/653>. Acesso em: 27 set. 2022.

BRASIL. **Decreto-lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 27 set. 2022.

BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgInt no AREsp: 1035029 SP 2016/0332160-0**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 27 maio 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201603321600&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgInt no AREsp: 1312954 GO 2018/0149043-0**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 24 maio 2021. Brasília: STJ, 2021. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201801490430&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no Ag n. 1.288.247/RS**. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, 03 nov. 2010. Brasília: STJ, 2010. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901366682&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no Ag: 1055860 RS 2008/0119112-1**. Relatora: Ministra Denise Arruda, 17 fev. 2009. Brasília: STJ, 2009. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801191121&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no REsp 1340385/SC**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 26 fev. 2016. Brasília: STJ, 2016. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201780024&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no REsp 1340385/SC**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 26 fev. 2016. Brasília: STJ, 2016. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201780024&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no REsp 1535048/PR**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 21 set. 2015. Brasília: STJ, 2015. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201501256890&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **EResp 834.044/RS**. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima, 01. out. 2010. Brasília: STJ, 2010. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900412773&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28

set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 1775269/PR**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 fev. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201802809059&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 834044/RS**. Relator: Ministra Denise Arruda, 11 nov. 2008. Brasília: STJ, 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200600654491&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp: 1273396 DF 2011/0200989-7**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 05 dez. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201102009897&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp: 1775269 PR 2018/0280905-9**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 fev. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201802809059&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp: 1775269 PR 2018/0280905-9**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 fev. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201802809059&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp: 859616 RS 2006/0124190-8**. Relator: Ministro Luiz Fux, 15 out. 2007. Brasília: STJ, 2007. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200601241908&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022. p. 240.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp: 884845 SC 2006/0206565-4**. Relator: Ministro Luiz Fux, 05 fev. 2009. Brasília: STJ, 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200602065654&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgInt no Resp: 1601373 DF 2016/0120143-2**. Relator: Ministro Francisco Falcão, 11 abr. 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201601201432&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgRg no AREsp: 779523 SP 2015/0228056-0**. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, 01. mar. 2016. Brasília: STJ, 2016. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201502280560&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1.786.311**. Relator: Ministro Francisco Falcão, 14 maio 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201803305364&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1689431/ES**. Relator: Ministro Herman Benjamin, 03 out. 2017. Brasília: STJ, 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701891946&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1693633 RJ 2017/0187576-6**. Relator: Herman Benjamin, 10 out. 2017. Brasília: STJ, 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701875766&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1786311/PR**. Relator: Ministro Francisco Falcão, 09 maio 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201803305364&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp: 1689431 ES 2017/0189194-6**. Relator: Ministro Herman Benjamin, 03 out. 2017. Brasília: STJ, 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701891946&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **AgRg no Ag: 668190 SP 2005/0047653-6**. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, 13 set. 2011. Brasília, STJ, 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (4. Turma). **REsp 907915 SP 2006/0264215-9**. Relator: Luis Felipe Salomão, 07 jun. 2011. Brasília: STJ, 2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200602642159&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **REsp 968564 RS 2007/0163916-9**. Relator: Arnaldo Esteves Lima, 18 dez. 2008. Brasília: STJ, 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200701639169&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AREsp: 1844096 GO 2021/0051814-4**. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 03 maio 2022. Brasília: STJ, 2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202100518144&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. 279.273/SP**. Relatora: Ministra Fátima Nancy Andrighi, 04 dez. 2003. Brasília: STJ, 2003. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200000971847&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1766154 SP 2017/0160295-8**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 16 maio 2019. Brasília: STJ, 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701602958&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por sim só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Súmulas do Superior Tribunal de Justiça. Comissão de Jurisprudência, Assessoria da das Comissões Permanentes de Ministros, Brasília: STJ, 8 mar. 2022. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Sml/article/view/64/4037>. Acesso em: 25 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **RE: 562276 PR**. Relatora: Ministra Ellen Gracie, 03 nov. 2010. Brasília: STF, 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2555009>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1. Região (7. Turma). **AGA 0030176-40.2013.4.01.0000/RO**. Relator: Desembargador Federal José Amilcar Machado, 18 set. 2015. Brasília: TRF1, 2015. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=301764020134010000>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1. Região (7. Turma). **AI: 00363540520134010000**. Relatora: Desembargadora Federal Ângela Catão, 16 nov. 2018. São Paulo: TRF3, 2018. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=363540520134010000>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1. Região (8. Turma). **AGA 0002141-46.2008.4.01.0000/MG**. Relatora: Desembargadora Federal Ângela Catão, 07 jun. 2013. Brasília: TRF1, 2013. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=00021414620084010000>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região (3. Turma). **AGA 0002141-**

46.2008.4.01.0000/MG. Relatora: Claudia Neiva, 05 jul. 2019. Rio de Janeiro: TRF2, 2019. Disponível em:

https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&num_processo=00379770720164025001&eventos=true&num_chave=&num_chave_documento=&hash=22a8836b4e0130486ab23f29427b5e4e. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região (4. Turma). **AC: 01237331820154025001 ES 0123733-18.2015.4.02.5001.** Relator: Ferreira Neves, 18 nov. 2019. Rio de Janeiro: TRF2, 2019. Disponível em:

https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&num_processo=01237331820154025001&eventos=true&num_chave=&num_chave_documento=&hash=1d827412df6a7c4dfcde1aaba3a559df. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (1. Turma). **AI: 00193020520144030000 SP.** Relator: Desembargador Federal Valdeci dos Santos, 21 mar. 2017. São Paulo: TRF3, 2017. Disponível em:

<https://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/PesquisarDocumento?processo=201403000193029>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (4. Turma). **AI: 50177966420184030000 SP.** Relator: Desembargador Federal André Nabarrete Neto, 06 dez. 2021. São Paulo: TRF3, 2021. Disponível em:

<https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=f06477884e6e263be1a908c360508ba0eee02a3f4db4c383>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (4. Turma). **Apelação n. 2170013 0025415- 58.2011.4.03.6182.** Relatora: Marli Ferreira, 10 out. 2018. São Paulo: TRF3, 2018. Disponível em: <https://www.jfsp.jus.br/foruns-federais?numeroProcesso=0025415-%2058.2011.4.03.6182>. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (6. Turma). **AI: 50022041420174030000 SP.** Relator: Desembargador Federal Luís Carlos Hiroki Muta, 06 abr. 2020. São Paulo: TRF3, 2020. Disponível em:

<https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=05313e03c71324192aa046fdf434a19383c416056556f911>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região (Órgão Especial). **IncResDemR 0017610-97.2016.4.03.0000.** Relator: Desembargador Federal Baptista Pereira, 10 fev. 2021. São Paulo: TRF3, 2018. Disponível em:

<https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/listView.seam?ca=f7b4d8b2c07f51204de7df65f6718be1aab1d882c42a0a64>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). **5002882-31.2019.4.04.0000.** Relator: Juiz Federal Alexandre Gonçalves Lippel, 19 ago. 2020. Porto Alegre: TRF4, 2020. Disponível em:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50028823120194040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=S&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). **5021225-12.2018.4.04.0000.** Relator: Desembargador Federal Roger Raupp Rios, 30 jan. 2019. Porto Alegre: TRF4, 2019.

Disponível em:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50212251220184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). **5021225-12.2018.4.04.0000**.

Relator: Roger Raupp Rios, 30 jan. 2019. Porto Alegre: TRF4, 2019. Disponível em:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50212251220184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). **5027679-37.2020.4.04.0000**.

Relator: Francisco Donizete Gomes, 25 nov. 2020. Porto Alegre: TRF4, 2020. Disponível em:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50276793720204040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). **5045643-43.2020.4.04.0000**.

Relator: Francisco Donizete Gomes, 02 out. 2020. Porto Alegre: TRF4, 2020. Disponível em:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50456434320204040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **5015567-70.2019.4.04.0000**.

Relator: Desembargador Federal Sebastião Ogê Muniz, 20 ago. 2019. Porto Alegre: TRF4, 2019. Disponível em:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50155677020194040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **5017705-44.2018.4.04.0000**.

Relator: Rômulo Pizzolatiti, 27 nov. 2018. Porto Alegre: TRF4, 2018. Disponível em:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50177054420184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **5029288-60.2017.4.04.0000**.

Relatora: Luciane Amaral Corrêa Münch, 12 maio 2017. Porto Alegre: TRF4, 2017.

Disponível em:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50292886020174040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **5046919-17.2017.4.04.0000**.

Relatora: Luciane Amaral Corrêa Münch, 02 mar. 2018. Porto Alegre: TRF4, 2018.

Disponível em:

https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50469191720174040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **AC: 1616 PR 2003.70.01.001616-0**. Relator: Leandro Paulsen, 12 dez. 2005. Porto Alegre, TRF4, 2005.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (2. Turma). **AMS 94.04.55046-9/RS**. Relator: Juiz Zuudi Sakakihara, 27 out. 1999. Porto Alegre: TRF4, 1999. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=199404010550468&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selforma=NU&todaspartes=&txtChave. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região. **50084170420204040000**. Relator: Luís Alberto D'Azevedo Aurvalle, 09 jun. 2021. Porto Alegre: TRF4, 2021. Disponível em: https://consulta.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50212251220184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=S&todasfases=&selforma=NU&todaspartes=&txtChave=&numPagina=1. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **0803266-19.2019.4.05.0000**. Relator: Desembargador Federal Leonardo Henrique de Cavalcante Carvalho, 06 ago. 2019. Recife: TRF5, 2019. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.shtm?signedIdProcessoTrf=ddde8e6acdbe4e1fde036f6fd155ce6f>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **AI: 08067752620174050000**. Relator: Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro, 05 out. 2021. Recife: TRF5, 2021. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.shtm?signedIdProcessoTrf=2405b79c6d8cd58d80b0bc3ab836c9e0>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **AI: 0812458102018405000**. Relator: Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, 03 mar. 2020. Recife: TRF5, 2020. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.shtm?signedIdProcessoTrf=dbc5885a1a87ed0df21f0f328e766319>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (2. Turma). **AI: 0801133-38.2018.4.05.0000**. Relator: Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, 11 dez. 2018. Recife: TRF5, 2018. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.shtm?signedIdProcessoTrf=e6b1aaf8f2e7e765858cad25cd847f89>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5. Região (4. Turma). **AG 00021817520124050000**. Relator: Desembargador Federal Edílson Nobre, 10 maio 2012. Recife: TRF5, 2012. Disponível em: <https://www.trf5.jus.br/index.php/consulta-processual-fisico-e-eletronico>. Acesso em: 28 set. 2022.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho (6. Turma). **ARR-110000-40.2009.5.01.0021**. Relatora: Ministra Kátia Magalhães Arruda, 11 maio 2018. Brasília: TST, 2018. Disponível em: <https://consultaprocessual.tst.jus.br/consultaProcessual/consultaTstNumUnica.do?consulta=Consultar&conscsjt=&numeroTst=20745&digitoTst=03&anoTst=2017&orgaoTst=5&tribunalTst=04&varaTst=0411&submit=Consultar>. Acesso em: 28 set. 2022.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade Limitada no Novo Código Civil**. São Paulo: Atlas, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e a teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: parte geral**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Lael, 1974.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual de Direito Comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon de Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único do CTN)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

COMPARATO, Fábio Konder. **Direito empresarial**. São Paulo: Saraiva, 1995.

COMPARATO, Fábio Konder. **O poder de controle na sociedade anônima**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

DALLEGRAVE NETO, José Affonso. A execução dos bens dos sócios em face da disregard doctrine. *In*: NETO, José Affonso Dallegrave; FREITAS, Ney José de (Coord.). **Execução trabalhista: estudos em homenagem ao Ministro João Oreste Dalazen**. São Paulo: LTr, 2002.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

DENISE, Lucena. A Responsabilidade Solidária no Caso dos Grupos Econômicos de Fato.

In: QUEIROZ, M. E.; BENÍCIO JÚNIOR, B. C. (Coords.). **Responsabilidade de Sócios e Administradores nas Autuações Fiscais**. São Paulo: Foco Fiscal, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 603.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. *In:* FERRAZ, Roberto. (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

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.

DOWBOR, Ladislau. Entender a desigualdade: reflexões sobre o capital no século XXI. *In:* BAVA, Silvio Caccia (ed.). **Thomas Piketty e o segredo dos ricos**. São Paulo: Veneta – Le Monde Diplomatique Brasil, 2014, p. 9-18.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Obrigações**. Vol. 2. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Direitos Reais**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Teoria Geral**. 8. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 50, v. 40, p. 133-160, 1. quad. 2022.

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

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

FERREIRA, Alex Sandro Sarmiento. **Responsabilidade Solidária e a Deformação do**

Conceito de Interesse Comum à Luz do Parecer Normativo nº 4/2018. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito). Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021.

FONSECA, Gustavo Guimarães da. **A solidariedade passiva tributária do art. 124, I do CTN e suas interpretações antinômicas.** Belo Horizonte: Dialética, 2021. *E-book*.

GAGGINI, Fernando Schwarz. **A Responsabilidade dos Sócios nas Sociedades Empresárias.** São Paulo: Leud, 2013.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Direito Civil: Responsabilidade Civil.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal – Parecer Normativo 4/2018. **RIL**, Brasília, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan. /mar. 2020.

GOMES, Orlando. **Obrigações.** 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro**, vol. 4: Responsabilidade Civil. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GONÇALVES, Oksandro. **Desconsideração da personalidade jurídica.** Curitiba: Juruá, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU: doutrina e prática.** São Paulo: Atlas, 2012.

KAUFMANN, Arthur. **Analogia und "Natur de Sache".** Heidelberg: C. F. Müller, 1982.

KIRCHHOF, Paul. **Besteuerungsgewalt und Grundgesetz.** Frankfurt: Athenäum, 1973.

LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **A lei das S/A.** 3. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

LARENZ, Karl. **Richtiges Recht.** München: C. H. Beck, 1979.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado.** 9. ed. São Paulo: Método, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARINHO, Rodrigo Saraiva. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Justiça do Trabalho: Uma nova abordagem.** São Luís: Resistência Cultura, 2015.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito processual do trabalho: doutrina e prática forense; modelos de petições, recursos, sentenças e outros.** 27. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Ilícito Tributário.** Revista de Direito Tributário. V. 62. São Paulo: Malheiros. 1995.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado.** Tomo II. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MITIDIÉRO, Daniel. **Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

SALAMA, Bruno Meyerhof. Responsabilidade limitada do sócio pelas obrigações da sociedade. *In*: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Comercial. Coordenadores do Tomo: Fábio Ulhoa Coelho, Marcus Elidius Michelli de Almeida. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/224/edicao-1/responsabilidade-limitada-do-socio-pelas-obrigacoes-da-sociedade> Acesso em: 27 set. 2022.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça [Primeira Câmara de Direito Público]. **Agravo de Instrumento. Processo n. 90724 SC 2001.009072-4. EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA [...]** Relator: Volnei Carlin, 23 ago. 2001, Balneário Camboriú: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Paulo Coimbra. **Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei**. Coleção Paulo Coimbra Vol. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra; NETO, José Antonino Marinho. Evolução histórico-dogmática da norma tributária no Direito brasileiro. *In*: ABRAHAM, Marcus *et al.* **Estudos em homenagem ao Professor José Marcos Domingues**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975.

TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, v. 37. p. 85-118, 1. sem./2019.

TIPKE, Klaus. **"Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System?"**. Steuer und Wirtschaft, 1971.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição de “interesse comum” (art. 124, I, do CTN) para fins de solidariedade passiva tributária. *In*: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (coord.). **Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais**. São Paulo: FocoFiscal, 2015, p. 103-114.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.