

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E O LANÇAMENTO FISCAL

Marcos Vinicius Neder

*Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP,
Subsecretário da Receita Federal do Brasil. Professor dos
Cursos de Pós-graduação da FGV, PUC/SP e IBET.*

1. Introdução ao tema

Tradicionalmente as lides tributárias colocam em posição de tensão o Fisco e o contribuinte, descortinando a contraposição de interesses públicos e particulares a carecer de solução adequada. Uma das áreas que tem despertado, no momento, grande atenção das autoridades públicas é a efetividade da cobrança de tributos.

A experiência das varas de execução tem evidenciado que, em geral, o patrimônio do devedor não é suficiente para assegurar a concretização do crédito, até porque ele pode ser dilapidado no transcurso do cumprimento do contrato ou do processo judicial de execução da dívida. Em muitas situações, é inócua a exigência dos débitos tributários de pessoas jurídicas que apresentam patrimônio insuficiente, ainda mais quando se constata que os sócios, administradores e terceiros é que verdadeiramente se beneficiaram das infrações objeto da autuação fiscal. Daí decorre a necessidade de se prover o credor de outras garantias, que diminuíssem os riscos do inadimplemento por parte do executado.

Atualmente, não é incomum a lavratura de autos de infração contra a pessoa jurídica e, ao mesmo tempo, formalizar termo de responsabilidade tributária incluindo outras pessoas para responder pelo débito como devedores solidários. Na verdade, a atribuição de responsabilidade solidária passiva é um instrumento do credor para assegurar a realização do seu crédito, pois permite responsabilizar pelo pagamento outras pessoas além do devedor principal, facilitando a solução da dívida. Ocorre que nosso ordenamento jurídico brasileiro adota como regra geral a separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e de seus sócios, prevendo a responsabilização de terceiros por débitos da sociedade como uma situação excepcional e apenas nas hipóteses definidas em lei.

Nesse contexto, o presente estudo pretende investigar a aplicação das normas de responsabilidade tributária por solidariedade no âmbito do processo administrativo tributário, buscando oferecer critérios que permitam conciliar o interesse público na arrecadação tributária com a preservação da segurança jurídica. Além disso, examinar a possibilidade de inclusão dos devedores solidários desde da feitura do lançamento fiscal.

2. A contribuição da Norma de Responsabilidade na construção da Norma Individual e Concreta e de seu consequente a Obrigação Tributária

As normas de responsabilidade podem ser classificadas como normas tributárias em sentido amplo, pois tratam de matéria tributária, mas não se confundem com a regra-matriz de incidência. Sua finalidade é a garantia patrimonial do crédito tributário e, em certos casos, atuam como uma sanção que visa para regular condutas de pessoas vinculadas a ocorrência do fato gerador do tributo.

No fenômeno da positivação do direito, a construção da norma de responsabilidade tributária deve ser alcançada com fundamento em duas normas gerais e abstratas (de incidência do tributo e de responsabilidade). Dependendo da situação e da espécie de responsabilidade tributária, nem sempre irá ocorrer

a alteração posterior da sujeição passiva na norma de constituição do crédito tributário. Observa a professora Maria Rita Ferragut que:

A responsabilidade é proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão).

Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito, se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, de terceiros e por infrações).¹

Na solidariedade, por exemplo, se o fato não tributário que autoriza a atribuição de responsabilidade a terceiro já for conhecido no momento da autuação, a autoridade fiscal já deve incluir o responsável solidário como sujeito passivo na norma individual e concreta de constituição do crédito. Como bem observa Ferragut, os responsáveis, desde o início, estão vinculados, de um modo unitário, ao fato jurídico pressuposto do tributo. Com a ocorrência do fato previsto na norma de responsabilidade surge uma pluralidade de responsáveis solidários que estão localizados no pólo passivo da obrigação tributária e cada um pode ser chamado a responder por toda dívida, sem benefício de ordem.

A análise da figura da solidariedade na responsabilidade tributária por interesse comum (art. 124, I, do CTN) possibilita identificar duas normas gerais e abstratas (a de incidência do tributo e a norma de responsabilidade) e apenas uma norma individual e concreta de constituição do crédito tributário.

Por outro lado, há situações em que a norma individual e concreta é originalmente constituída para a exigência do tributo

1. FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005, pp. 33 e 34.

de outro indivíduo e, posteriormente, há a alteração do sujeito passivo da relação jurídica tributária em decorrência de um fato superveniente não tributário (v.g., morte, transferência de bem imóvel, evento sucessório, etc.). Nesse caso, vislumbram-se duas relações jurídicas (a de responsabilidade e a relativa ao crédito tributária) interligadas com vistas à garantia do adimplemento de uma delas.

Pode-se concebê-las como duas normas gerais e abstratas (a de incidência tributária e a de responsabilidade) e duas normas individuais e concretas. A primeira norma individual decorre da constituição do crédito tributário e a segunda deriva da ocorrência de um fato posterior que desencadeia efeitos que interferem na sujeição passiva constante da primeira norma, pois introduz o responsável no pólo passivo da obrigação tributária.

Na sucessão, por exemplo, opera-se a mutação no suporte subjetivo da relação jurídica para alcançar outra pessoa que, originariamente, dela não fazia parte. Nesse caso, a norma individual e concreta é modificada pela substituição do sujeito passivo original (sucedido) por outro (sucessor) com a ocorrência de fato não tributário prevista na norma de responsabilidade.

Nesse mesmo sentido, Mizabel Derzi² leciona que a tarefa do jurista de eleger um responsável tributário envolve, em todos os casos, a interpretação de duas normas jurídicas interligadas: a norma básica (de incidência tributária) e a norma secundária (de responsabilidade). A primeira é uma norma básica ou matriz que disciplina a obrigação tributária principal. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependentes da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese.

2. DERZI, Mizabel Abreu Machado. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISHER, Octávio Campos (Coord.). Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 269.

Vale relatar didático exemplo de responsabilidade por sucessão para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias elaborado por Derzi (2004, p. 269).

	Norma Básica ³	Norma Secundária
Hipótese	Fato sempre lícito	Fato lícito ou ilícito
Aspecto material	Realizar operação de circulação de mercadoria	Adquirir estabelecimento comercial
Aspecto pessoal	O comerciante que promove a operação	O sucessor, que o adquirir
Aspecto temporal	Saída do estabelecimento, etc.	Sempre após a realização da hipótese descrita na norma básica
Consequência	<i>Base de cálculo:</i> valor da operação; <i>Alíquota:</i> 18%; <i>Sujeito passivo:</i> <i>Contribuinte:</i> o contribuinte que promoveu a operação; <i>Responsável:</i> o sucessor, preferencial ou subsidiariamente, conforme determinado	Seja o adquirente responsável pelo pagamento do débito nascido como o contribuinte, em caráter preferencial ou subsidiário (art. 133, I e II)

Cabe ressaltar, ainda, a relação de prejudicialidade e dependência existente entre a relação jurídica tributária – que faz surgir o débito tributário – e a relação jurídica de responsabilidade tributária, da qual deriva a obrigação do responsável, eis que a existência da obrigação do responsável dependerá da ocorrência do fato jurídico tributário e, portanto, da existência da obrigação tributária. Em outras palavras, não há razão para a instituição válida de uma relação jurídica de responsabilidade de terceiro, se o crédito tributário for extinto regularmente pelo contribuinte. Se não há débito, não há responsabilidade.

3. Norma *básica* é a norma de incidência do tributo e a *secundária* é a norma de responsabilidade.

Além disso, o regime jurídico do tributo a ser aplicado ao substituto é o mesmo do substituído, bem como a lei aplicável ao substituído é a vigente a época da ocorrência concreta do fato jurídico tributário.

Corroborando tal afirmação, Paulo de Barros Carvalho⁴ observa que

É preciso dizer que não se perde de vista o substituído. Ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento de deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituído, mesmo assim permanece a distância, como importante referência para o esclarecimento de aspectos que dizem como o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária. Está aí a origem do princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é o do substituído, não o do substituto. Se aquele primeiro for imune ou estiver protegido por isenção, este último exercerá os efeitos correspondentes. Ao ensejo do lançamento, a lei aplicável há de ser a vigente no instante em que ocorreu a operação praticada pelo substituído, desprezando-se a do substituto.

Especificamente quanto aos efeitos da solidariedade passiva, o CTN prescreve regras que orientam as ações dos obrigados e das autoridades fazendárias. O art. 125 do CTN está assim redigido:

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

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

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

4. CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 160-161.

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

A relação obrigacional entre os responsáveis não será desfeita após a quitação do débito tributário e o co-obrigado pode reaver a parcela recolhida que excedeu a sua parte, mediante ação regressiva. Além disso, a isenção ou a remissão concedida de forma objetiva exonera todos os obrigados solidários, bem como a interrupção da prescrição realizada por um aproveita ou prejudica os demais.

Por todo exposto, pode-se concluir que as modalidades diversificadas de definir a sujeição passiva (v.g., transferência, substituição, solidariedade) apresentam distintas formas de influenciar a construção da norma individual e concreta e eleger o responsável da respectiva obrigação. Mesmo que o intérprete leve em consideração duas normas gerais e abstratas (regra matriz e a regra de responsabilidade), a situação fática no momento da constituição do crédito tributário pode produzir distintos resultados. Se, por exemplo, os fatos que ensejam a responsabilidade já forem conhecidos, a norma (de constituição) deve ser produzida com os responsáveis já devidamente posicionados no pólo passivo da obrigação tributária. É o que ocorre com a solidariedade que passaremos a examinar a seguir.

3. A norma de responsabilidade por solidariedade

Há casos em que o vínculo obrigacional tributário se estabelece entre uma pluralidade de sujeitos, figurando vários devedores e credores nos pólos da relação jurídica. Dessa maneira, a obrigação plurívoca remanesce una, com vários devedores ou credores unidos pelo fim comum, a prestação. A doutrina passou a identificar essas obrigações como solidárias, e o art. 264 do Código Civil de 2002 trouxe a seguinte definição: “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

Vê-se, portanto, que a solidariedade pressupõe a pluralidade de sujeitos e a existência de unidade na prestação, que é fruto da indivisibilidade do objeto da obrigação por vontade das partes ou, ainda, por lei. Nesse sentido, Caio Mário da Silva Pereira ensina: “é da essência da solidariedade que numa obrigação em que concorram vários sujeitos ativos ou vários sujeitos passivos haja unidade de prestação, isto é, cada um dos credores tem o poder de receber a dívida inteira, e cada um dos devedores tem a obrigação de solvê-la integralmente”.⁵ Com efeito, os co-obrigados se unem de modo a configurar um todo homogêneo que decorre de um vínculo externo à própria obrigação, cuja ocorrência é pressuposto para o surgimento da solidariedade, possibilitando a cobrança da totalidade da dívida de qualquer um dos devedores, ou de alguns, ou ainda de todos, simultânea ou sucessivamente.

Nesse sentido, a co-obrigação solidária serve a finalidade de não constranger o credor a intentar tantas causas quanto são os seus devedores, qualquer um responderá pelo débito por inteiro, não podendo qualquer dos devedores se negar ao pagamento da totalidade da dívida sob o argumento existirem outros devedores. O sujeito ativo, na obrigação solidária, tem o direito de exigir o cumprimento de uma prestação una, não podendo ser obrigado a cindir o crédito para atender a participação de cada devedor no negócio jurídico.⁶ Para o credor, todas as relações internas do vínculo entre os vários sujeitos passivos são absolutamente irrelevantes, reservando sua eficácia para eventuais demandas compensatórias a serem movidas pelos que suportaram o ônus do cumprimento da obrigação.

5. PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. 6ª Ed. Forense, V edição., Rio de Janeiro: 1998. p.58

6. Este princípio está baseado na teoria unitarista defendida pela maioria dos escritores modernos, entre eles, Clóvis Beviláqua, Serpa Lopes e Tito Fulgêncio. Esta teoria tem por fundamento a unidade de vínculo concentrada em um só objeto devido, independentemente da pluralidade de sujeitos, de modo que, o pagamento devido extingue o único vínculo ou exonera o devedor para com os demais credores solidários.

A solidariedade é muito utilizada nas obrigações praticadas no direito civil e comercial como instrumento para fortalecer as garantias pessoais. O aval, por exemplo, é garantia específica das obrigações comerciais, dele decorrendo a solidariedade. A fiança, por sua vez, é proteção usual nos contratos, sendo comum se estabelecer a solidariedade entre o devedor e o fiador.⁷

Essa prática foi, em grande parte, incorporada ao Direito Tributário, com as ressalvas de que a relação tributária é um fenômeno regido por normas jurídicas de direito público. Segundo Casalta Nabais⁸, o direito fiscal labora com um conceito, a seu modo, restrito de responsabilidade, ao contrário do que ocorre no direito cível, ou mais em geral no direito privado, em que o instituto da responsabilidade cobre toda uma série de situações. Nessa linha, lembra Marçal Justen Filho⁹, o regime jurídico de direito público importa uma sujeição à realização do interesse público e a sua indisponibilidade, tornando inconfundível a posição de sujeito ativo na relação jurídica tributária da que se possa encontrar em qualquer relação obrigacional de direito privado.

O tratamento da solidariedade, no direito privado depende muito da vontade dos contratantes, enquanto no direito tributário, a solidariedade decorre unicamente da lei e é sempre passiva, sendo a prestação a ser adimplida pelos co-obrigados é o pagamento do crédito tributário. A autoridade administrativa ou o próprio contribuinte arrolam pessoas físicas ou jurídicas

7. O art. 265 do Código Civil afirma que “a solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes”. Nos contratos, é usual se estabelecer que o fiador é solidariamente responsável com o devedor. Na ausência dessa cláusula, o fiador pode, no momento da demanda judicial, requerer o benefício de ordem para que primeiramente fossem executados os bens do devedor. O art. 827 do Código Civil, que assim estabelece: “O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor”.

8. NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 276.

9. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp 84-87.

como devedores solidários no ato em que formaliza a constituição do crédito tributário. A não realização desse crédito pelas vias normais de cobrança leva a sua inscrição em Certidão de Dívida Ativa pela Fazenda Pública, título executivo extrajudicial, onde são indicados os sujeitos passivos da obrigação tributária, de modo a permitir a execução judicial do patrimônio do devedor para satisfação do débito.

Na execução fiscal, a Fazenda Pública pode escolher, se o quiser, o devedor de maior idoneidade financeira ou o que tiver patrimônio suficiente para responder pelo débito. Trata-se de uma faculdade importante, que visa resguardar o interesse do Estado, justificada pela demanda pública de fluxo normal e regular de recursos oriundos da arrecadação de tributos, insuscetíveis de cessação ou interrupção, em face da necessária execução de serviços públicos que não pode sofrer solução de continuidade.

4. Espécies de responsabilidade por solidariedade segundo o critério da participação dos sujeitos integrantes da obrigação tributária no fato gerador do tributo.

Do exame das hipóteses de solidariedade admitidas em nosso ordenamento jurídico, depreende-se que a pluralidade de devedores que compõem a relação jurídica tributária pode ser organizada em três grupos de sujeitos passivos segundo a sua participação na situação que constitui o fato gerador, compostos pelos: (1) participantes diretos no fato gerador (devedores originais); (2) devedores originais e terceiros responsáveis; e (3) apenas os terceiros responsáveis, excluindo-se aqueles que praticaram diretamente o fato gerador do tributo.

4.1. Solidariedade entre as pessoas que praticam diretamente o fato gerador

Nesse caso, duas ou mais pessoas praticaram o fato gerador e, por conseguinte, são devedores da obrigação tributária. A sujeição passiva, nessa hipótese, é definida pela aplicação

conjunta das normas que tratam da incidência do tributo e da norma que prevê a responsabilidade tributária.

É o caso da solidariedade dos co-proprietários de imóvel em face do Imposto Territorial Rural, que se fundamenta na responsabilidade por solidariedade, albergada pelo art. 124, I, do CTN (por interesse comum). Essa solidariedade passiva é *paritária*, pois não há benefício de ordem e o credor público passa a ter o direito subjetivo de acionar qualquer um dos devedores solidários, que estão em situação de igualdade para serem exigidos, de forma parcial ou integral, pela dívida tributária.

Em que pese, nesse caso de solidariedade sob análise, todos os co-obrigados tenham relação direta com a ocorrência do fato gerador e possam ser tratados como contribuintes, a norma de responsabilidade tributária autoriza a Fazenda Pública a cobrar de cada co-obrigado o débito integral, o que representa parcela de tributo superior à que seria devida pela participação de cada um na riqueza pressuposta para a incidência do tributo, ou seja, além de sua capacidade contributiva.

Para tornar mais transparente a correlação entre esses princípios e a exequibilidade da imposição de responsabilidade por solidariedade, vale o recurso a um exemplo hipotético, porém esclarecedor. Se determinada propriedade pertencer a quatro irmãos em condições de igualdade, um dos co-proprietários pode ser chamado a responder por todo o débito anual do Imposto Territorial Rural, sem guardar a proporcionalidade com sua fração ideal (25%). Assim, embora manifeste riqueza apenas por sua participação no bem imóvel (25%), poderá ser exigido pelo pagamento integral do tributo relativo à propriedade (100%). Consente a ordem jurídica com essa imposição de responsabilidade tributária de forma desproporcional à capacidade contributiva, em função da previsão legal de reembolso da quantia excedente, paga em lugar dos demais devedores. De fato, cada co-proprietário se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na propriedade e como responsável pelo pagamento do tributo excedente em relação ao que lhe cabe. Nessa relação de solidariedade

paritária, haverá direito de regresso da fração excedente de tributo paga no papel de responsável tributário.

4.2. Solidariedade entre devedores originais e terceiros responsáveis

A segunda possibilidade de solidariedade se refere ao vínculo entre os devedores originais que praticaram o fato gerador e outras pessoas a quem a lei atribui responsabilidade tributária. O aplicador do direito, ao expedir a norma de constituição do crédito tributário, agrega, entre os devedores no pólo passivo, terceiros enquadrados como responsáveis solidários, formando um conjunto de sujeitos passivos que reúne contribuintes e responsáveis.

É o caso, por exemplo, da responsabilidade prevista no art. 134 do CTN, em que as pessoas arroladas nos seus incisos I a VII respondem solidariamente com o contribuinte nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.¹⁰

Importante lembrar que não é possível ao intérprete criar novas regras de responsabilidade a partir aplicação das categorias da Teoria Geral do Direito, uma vez que art. 121 do CTN estabelece que responsabilidade tributária é matéria a ser definida

10. “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.”

pela lei. Ou seja, cabe apenas à lei estabelecer as hipóteses e os efeitos da solidariedade, prevendo inclusive os casos em que haverá benefício de ordem entre os sujeitos passivos.

No Código Tributário Nacional, está expressamente prevista a solidariedade nos arts, 124 e 134, bem como as hipóteses em que haverá benefício de ordem na cobrança. Se o fato que enseja a responsabilização se enquadrar entre as hipóteses previstas no art. 124 do CTN, não haverá benefício de ordem, podendo o credor exigir o tributo de todos os co-obrigados sem atender a qualquer ordem ou preferência. Mas se comprovada a ocorrência do fato descrito no art. 134 do CTN (ato ou omissão das pessoas listadas nos incisos I a VII), haverá ordem de preferência na cobrança. Apesar de o contribuinte e os responsáveis serem considerados solidários em relação à dívida toda, em caso de demanda, o responsável tem direito a opor exceção e exigir que primeiro seja cobrada a dívida e executados os bens do devedor original.¹¹

A possibilidade de devedores solidários apresentarem exceções pessoais não é nova em nosso ordenamento. No âmbito do Direito Civil, ao comentar os efeitos jurídicos da solidariedade passiva no que atina às relações entre co-devedores solidários e o credor, Maria Helena Diniz¹² alerta que o devedor solidário demandado pode opor as exceções que lhe forem pessoais. Entre as exceções passíveis de serem opostas pelo devedor, em caso de demanda expropriatória, está, por exemplo, o direito assegurado ao fiador de exigir que se acione, em primeiro lugar, o devedor principal.¹³ Essa exceção deve ser alegada tempestivamente na

11. Há previsão expressa de subsidiariedade no pagamento do tributo em relação às pessoas enumeradas no art. 134 em relação à participante direto no fato gerador. Primeiro, cabe exigir o tributo do devedor original e, depois, a obrigação tributária principal pode ser exigida dos responsáveis.

12. DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1996, P 169.

13. O Código Civil (Lei n. 10.406, de 2002) traz as seguintes disposições no caso da fiança:

ação a que o fiador responde em face do credor, do contrário será dele exigido o cumprimento da obrigação. Segundo Orlando Gomes¹⁴, mesmo que credor deva exigir primeiramente do devedor original, “esse comportamento não passa de uma condição ao exercício do direito contra o fiador, nunca uma obrigação”. Ou seja, essas condições legais devem ser atendidas pelo sujeito ativo para o exercício do seu direito, sob pena de impedir a realização da cobrança do crédito tributário, caso seja alegada pelo devedor. De qualquer forma, o credor tem o direito de decidir contra quem irá se voltar para demandar o cumprimento integral da dívida, ficando a exceção a cargo do devedor solidário sobre o qual recai o ônus da cobrança.

Na verdade, a diferença primordial entre a solidariedade passiva do art. 124 e a prevista no art. 134 é o benefício de ordem na cobrança do débito. Ambas prescrevem solidariedade, a primeira *paritária* (sem benefício de ordem) e a outra *dependente* (com benefício de ordem).¹⁵ O conflito normativo entre os dispositivos

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

Art. 837. O fiador pode opor ao credor as exceções que lhe forem pessoais, e as extintivas da obrigação que competem ao devedor principal, se não provierem simplesmente de incapacidade pessoal, salvo o caso do mútuo feito a pessoa menor.

14. GOMES, Orlando. Contratos. Rio de Janeiro: Forense, 1997, P. 437

15. Em que pese a responsabilidade por solidariedade ter sido expressamente referida no texto do art. 134 do CTN, cumpre pontuar a discordância de boa parte da doutrina que sustenta não ser este um caso de solidariedade, em razão de haver impropriedade de técnica legislativa ao elaborar o texto legal, porquanto é incompatível o instituto da solidariedade com a exigência de comprovação da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal para se exigir o débito de um dos co-obrigados. Seria caso de relação subsidiária e não de solidariedade. Nesse sentido, vale a referência à posição de Luciano da Silva Amaro (AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 9. ed. 2003, p. 172) para quem: “[No caso do artigo 134] O Código Tributário Nacional rotula como responsabilidade solidária casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Trata-se de responsabilidade subsidiária. Anote-se que o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que a solidariedade não

legais é apenas aparente: o art. 134 é uma norma específica em relação à norma geral de solidariedade prevista no art. 124.

No direito italiano, a solidariedade tributária é subdividida em duas categorias: *paritária* ou *dependente*. Recorre-se, nesse sentido, aos ensinamentos de Francesco Tesauro¹⁶, da Universidade de Milão:

La solidarietà tributaria è paritaria o dipendente. Si ha solidarietà paritaria nei casi in cui il presupposto del tributo è riferibile ad una pluralità di soggetti; nel caso di solidarietà dipendente, invece, il presupposto è posto in essere da un soggetto (obbligato principale), ma è obbligato anche un altro soggetto (obbligato dipendente, o responsabile d'imposta), che non ha partecipato alla realizzazione del presupposto, ma è tuttavia obbligato (in solido), perchè ha posto in essere una fattispecie collaterale.¹⁷

Desse modo, verifica-se que a solidariedade não é incompatível com a previsão de benefício de ordem. A solidariedade é uma característica da obrigação entre devedor e credor, que está livre para exigir o débito inteiro de qualquer co-devedor, O adimplemento da prestação por um dos devedores liberará a todos ante o credor comum.¹⁸ Nada impede, no entanto, que

comporta benefício de ordem (o que é óbvio); já o art. 134 claramente dispõe em contrário, o que infirma a solidariedade. Em suma, o dispositivo cuida de responsabilidade não solidária, e sim subsidiária, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir-se o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte.”

16. TESAURO, Francesco. Compendio di Diritto Tributario. Milano: UTET, 2005, p.61

17. Tradução livre: A solidariedade tributária é *paritária* ou *dependente*. Há solidariedade paritária nos casos em que o pressuposto do tributo se refere a uma pluralidade de sujeitos; nos casos de solidariedade dependente, por sua vez, o pressuposto é realizado por um sujeito (obrigado principal), mas é obrigado também um outro sujeito (obrigado dependente, ou responsável do imposto), que não participe da realização do pressuposto, mas é, todavia, obrigado (solidariamente), porque praticou um fato gerador colateral.

18. Segundo explica Maria Helena Diniz (Curso de Direito Civil Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 153-154), “a solidariedade só se opera nas relações

existam outras relações jurídicas internas entre devedores solidários, como ocorre no caso de existir a prioridade na cobrança do débito tributário estabelecida pelo caput do art. 134 do CTN.

Assim, na presença de provas hábeis da ocorrência dos pressupostos fáticos de incidência da norma de responsabilidade prevista no art. 134 do CTN, o crédito tributário deve ser constituído pelo lançamento com a vinculação tanto da pessoa que praticou o fato gerador, como também do responsável solidário nas hipóteses previstas neste artigo. Os responsáveis poderão sempre opor exceção em sua defesa, requerendo ao demandante que se comprove o atendimento à condição exigida pela lei, ou seja, “a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”.

Solução similar, aliás, adotou o Código Tributário Alemão (1977), que, ao tratar de devedores solidários no processo de lançamento, assim disciplina a atuação da administração tributária: “Se vários contribuintes forem devedores solidários de um imposto, poderão ser expedidos lançamentos conjuntos. Aplica-se esta norma mesmo quando, tendo em vista as relações jurídicas existentes entre eles, o imposto não deve ser suportado por todos os devedores solidários”¹⁹. Note-se que, no texto do direito germânico, o lançamento fiscal inclui todos os devedores solidários, mesmo quando haja exceções pessoais à cobrança do tributo, decorrentes de relações jurídicas existentes entre eles.

externas, ou seja, nas relações estabelecidas entre [...] co-devedores e credor [...]. Não há qualquer solidariedade em suas relações internas, isto é, entre credores e entre devedores, ou melhor, entre sujeitos que estejam na mesma posição. Logo, nas relações externas cada credor poderá exigir do devedor o adimplemento da prestação por inteiro ou cada devedor pode ser compelido a pagar a dívida toda. Já na relação interna as obrigações se dividem entre os vários sujeitos, de maneira que cada devedor que cumpriu a prestação passa ter o direito de exigir de cada co-obrigado a sua quota, pois tem direito regressivo contra eles para haver o que desembolsou [...]” (grifo nosso)

19. NOGUEIRA, Rui Barbosa et al. Novo Código Tributário Alemão. Trad. Ruy Barbosa Nogueira, Brandão Machado, Gerd W. Rothmann, Alfred Schmid, Henry Tibery, Eduardo Carvalho. São Paulo: Co-edição Forense e IBDT, 1978, p.65.

Ocorre, porém, que o fato que propicia a solidariedade pode estar presente desde o momento da ocorrência do fato gerador ou surgir posteriormente à introdução da norma de constituição do crédito tributário pelo lançamento fiscal.

Na primeira hipótese, a responsabilidade é constatada no curso do procedimento de fiscalização e o ato de constituição do crédito tributário deve conter obrigatoriamente todos os devedores solidários – contribuintes e responsáveis, sob pena de preclusão temporal do direito da Fazenda de constituir a obrigação em nome do responsável. Os arts. 150 e 173 do CTN estabelecem o prazo decadencial de cinco anos para o agente fiscal para efetuar o lançamento e definir os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Por outro lado, se o surgimento da responsabilidade for superveniente a formalização da exigência e, portanto, não conhecida pelo auditor no momento da constituição do crédito tributário, o lançamento fiscal vinculará apenas a pessoa que praticou o fato gerador. Com a ocorrência do fato ensejador da responsabilidade, deve-se incluir o responsável no pólo passivo da obrigação para responder solidariamente com o devedor original. Nesse caso, trata-se de possibilidade de redirecionamento da cobrança para atingir todos os responsáveis solidários não arrolados no ato de exigência inicial. Não há falar, nesse contexto, em inércia da Fazenda na identificação da solidariedade e, muito menos, em decadência do direito de constituir o crédito tributário.

4.3. Solidariedade apenas entre responsáveis, excluindo-se que aquele praticou diretamente o fato gerador.

A terceira possibilidade de sujeição passiva trata de solidariedade entre uma pluralidade de responsáveis que não inclui o devedor principal. Surge a solidariedade entre devedores do tributo que não realizaram o fato gerador, mas apenas um fato secundário ou colateral, que os tornam fiscalmente obrigados ao pagamento do tributo, embora de forma dependente com relação à obrigação tributária principal.

Essa situação ocorre, por exemplo, nos casos de sucessão *causa mortis* prevista no art. 131 do CTN.²⁰ Nessa hipótese, os sucessores e o cônjuge meeiro respondem pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação. Caso a fiscalização verifique o falta de pagamento de tributo devido pelo *de cujus* ou pelo espólio no que respeita aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da partilha ou adjudicação, os herdeiros e o cônjuge respondem solidariamente pelo débito. Essa responsabilidade é desencadeada em razão da ocorrência de dois fatos jurídicos: o da sucessão *causa mortis* e a caracterização do interesse comum dos sucessores.

Assim, a norma de responsabilidade tributária é construída com fundamento no art. 131 combinado com o art. 124 do CTN. O lançamento fiscal deve ser lavrado contra todos os sucessores, que podem alegar, na fase de cobrança administrativa ou judicial, a limitação de suas responsabilidades até o montante do quinhão ou a meação recebida. Essa exceção pode ser alegada para proteger o devedor da cobrança excessiva por parte da autoridade judicial, mas não prejudica o direito do Fisco de constituir integralmente o crédito tributário contra todos os devedores solidários quando constatada a infração.

Os auditores são vinculados em sua atividade administrativa de realizar o lançamento fiscal e não podem limitar previamente a constituição do crédito tributário aos montantes recebidos pelos herdeiros ou meeiros. Se, por acaso, ocorrer a alteração posterior da partilha e após transcorrido o prazo decadencial não

20. Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

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

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

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

será possível realizar um lançamento complementar para cobrar os tributos que deixaram de ser exigidos. Não é incomum o surgimento de novos bens de propriedade do contribuinte sucedido que deveriam responder pelo crédito tributário, mas que não eram conhecidos por ocasião da decisão do juiz sobre a partilha.

Vê-se, também, a possibilidade de solidariedade apenas entre responsáveis, quando a responsabilidade está prevista no art. 135 do CTN. Essa responsabilização por infração é aceita por boa parte da doutrina e pela jurisprudência como responsabilidade “subsidiária”, porquanto os atos praticados em nome da pessoa jurídica, perante terceiros, até prova em contrário, são de responsabilidade da própria pessoa jurídica (teoria da aparência).

Assim, como regra, exige-se da sociedade o pagamento do débito oriundo de atos praticados por ela própria, mas, caso o Fisco constate, ao longo do processo de exigência do débito, a responsabilidade pessoal do administrador pela prática de ato ilícito (excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos), a exigência do tributo será direcionada ao universo de sócios, mandatários e administradores arrolados pelo art. 135 como infratores. Isso ocorre, quando os terceiros responsabilizados pelo pagamento do tributo formam um grupo de pessoas detentoras de interesse comum como previsto no art.124 do CTN.

5. Responsabilidade solidária por interesse comum (art. 124 do CTN)

A maior dificuldade de aplicação do art. 124, I, do CTN, é conceituar o que seja “interesse comum na situação que constitui o fato gerador”. A leitura isolada dos enunciados do artigo 124 pode levar à interpretação de que a solidariedade aplica-se em todos os casos em que houver interesse meramente de fato na situação (v.g., interesse econômico, moral, social), ampliando em demasia a possibilidade de as autoridades fiscais atribuírem a pessoas alheias ao fato jurídico tributário a condição de devedor solidário.

Talvez um bom exemplo dessa indevida ampliação seja percebido pelo exame do interesse no fato gerador do Imposto sobre a Renda, pois o acréscimo patrimonial das pessoas jurídicas, quantificado por meio do lucro do período, poderia interessar a vasto conjunto de pessoas (v.g., sócios de maneira geral, administradores, trabalhadores, meros investidores, credores) e, em última instância, importaria também à própria coletividade que se beneficia da arrecadação de impostos e da geração de empregos. Na verdade, a adoção de tal interpretação representaria a subversão das prescrições constitucionais que regulam competência tributária e limitações ao poder de tributar do Estado.

Nessa linha, percebe-se que o conteúdo semântico do vocábulo interesse deve ser mais bem delimitado. Para isso, inicia-se o exame do texto legal pela consulta às formulações literais, isolando os enunciados prescritivos, verificando sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas que têm como produto final a regra jurídica.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho²¹,

a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos de direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. [...] Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos jurídicos empregados pelo legislador.

Fixadas essas premissas, passo ao exame dos enunciados prescritivos acima mencionados, procurando, desde uma estratégia de enfrentamento do problema, definir, primeiro, o que se deva entender pela expressão a situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; em seguida, conceituar interesse e, por fim, interesse comum.

21. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 8.

6. Substrato fático subjacente ao fato gerador do tributo

Importante lembrar, inicialmente, que a hipótese normativa pode descrever uma ação (ato ou omissão) ou um estado de coisas. O enunciado que relata a ação utiliza-se de um verbo no infinitivo e seu complemento (v.g., auferir rendimento, dar saída de produto industrializado de estabelecimento industrial, realizar serviços) ou emprega uma oração que descreve um estado de coisas (v.g., ser proprietário de imóvel urbano, ser possuidor, ser cônjuge). Essa última possibilidade refere-se à situação jurídica, que se caracteriza pela existência de um plexo de poderes e deveres atribuídos aos sujeitos pelo direito. O art. 116 do CTN considera, nessa mesma linha, que o fato gerador pode ser uma situação de fato ou situação jurídica.

A denominação situação jurídica, para Lourival Vilanova²², equivale ora à relação jurídica em sentido estrito (vínculo entre sujeitos individualizados), ora à relação jurídica em sentido amplo (feixe de relações entre sujeitos, em que figuram, de um lado, titulares de direitos e, do outro, sujeitos passivos não identificados, mas identificáveis). No que tange à tributação, o exemplo mais usual de situação jurídica é a qualificação de determinada pessoa como proprietário de bem imóvel.

Com relação à situação de fato, faz-se necessário diferenciar duas figuras relevantes para a compreensão da incidência tributária. São elas: (i) suporte fático do ato ou negócio jurídico privado²³; e (ii) o fato jurídico tributário.

22. VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. São Paulo: *Revistas dos Tribunais*, 2000. p. 241

23. Para Pontes de Miranda, não se pode confundir o negócio jurídico e o suporte fático (*negotium*) do negócio jurídico. “Negócio jurídico é classe de fatos jurídicos; e não de suporte fático, que o enche, não seria possível falar-se de negócio jurídico nulo, anulável, rescindível, resolúvel, resilível, denunciável. Suportes fáticos não podem ser nulos, nem anuláveis [...]. nulidades de fatos não têm sentido”. MIRANDA, Pontes. *Tratado de Direito Privado*. Tomo 3. Campinas: Bookseller, 2000. p. 29-30.

Em muitos casos, a norma jurídica tem como pressuposto de sua incidência, fato já jurisdicizado por outra norma jurídica. Por exemplo, o pressuposto do crime é o fato jurídico do casamento do adúltero. Com isso, demonstra-se que um fato jurídico pode servir de suporte fático para a incidência de outra norma. Seguindo a doutrina de Pontes de Miranda, é possível diferenciar, nos negócios jurídicos, elementos nucleares, que dizem respeito a sua existência, e complementares, relativos à sua validade ou a sua eficácia, mas também existem atos integrativos que não compõem o suporte fático do negócio jurídico e, portanto, não interferem quanto à sua existência, validade ou eficácia própria, mas atuam no sentido de que se irradie certo efeito que se adiciona à eficácia normal do negócio jurídico.²⁴

No direito tributário, o legislador identifica que certos atos ou negócios jurídicos privados que denotam capacidade contributiva dos sujeitos a eles vinculados e captura nesse suporte fático um fato que autoriza a incidência tributária. Sobre o mesmo suporte fático podem ser colhidas diversas incidências tributárias. É o que ocorre com os negócios jurídicos de compra e venda de bens imóveis, em que os vendedores do bem suportam a tributação do ganho de capital pelo imposto sobre a renda; os compradores sofrem o ônus do imposto de transmissão de bens imóveis; os corretores de imóveis que intermediaram o negócio são tributados pelo imposto sobre serviços e assim por diante. Tais fatos podem não ser relevantes para a eficácia obrigacional da operação de compra e venda, mas desencadeiam efeitos por determinação da lei tributária.

Nesse sentido, os comentários de Luciano Amaro²⁵: “trata-se, porém, de fatos (ou circunstâncias fáticas) que podem não ter relevância jurídica para efeito de uma dada relação material privada, mas, não obstante, são efeitos para determinar no tempo o fato

24. MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do Fato jurídico. Plano da Existência. São Paulo: Saraiva, 2003. p 53.

25. AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 9. ed. 2003. p. 255.

gerador do tributo”. É o caso do imposto sobre produtos industrializados – IPI, que considera a saída do produto do estabelecimento industrial como o fato que desencadeia os efeitos jurídicos previstos na norma de incidência tributária. Ocorrida a saída do produto do estabelecimento industrial, nasce a obrigação tributária.

Cumpramos observar que Luciano Amaro indica a existência da relação material privada que posiciona de forma subjacente ao fato jurídico tributário, como um contrato de compra e venda, de doação, de permuta, cujo efeito esperado é a saída do produto do estabelecimento industrial (situação de fato). É o que ocorre também na tributação pelo Imposto de Renda sobre o ganho de capital na alienação de bem imóvel, em que “auferir ganho de capital” é fato jurídico tributário e a situação jurídica subjacente é o negócio jurídico privado de compra e venda do imóvel.

Sobre tal transformação de atos ou negócios jurídicos privados em fatos jurídicos tributários, interessante se recorrer às lições de Alcides Jorge Costa:²⁶

Quando um ato é transformado em fato por outra lei, a transformação atinge os efeitos, mas não a essência desse ato que continua, pois, a reproduzir os efeitos desejados pelas partes, mas que, ao mesmo tempo, sofre a incidência de outra regra legal, que o atinge como um todo, inclusive a manifestação de vontade, mas dele faz decorrer efeitos independentes dessa vontade.

Quem também contribuiu para o esclarecimento dessa questão foi Sacha Calmon Navarro²⁷, ao afirmar que

muitas vezes um contrato pode ser erigido em fato gerador ou hipótese de incidência. Mas, nesse caso, o fato denominado

26. COSTA, Alcides Jorge. Noção de Tributo. Imposto, Taxa. Contribuição. Preços Públicos. In: Curso de Direito Tributário. São Paulo: FIESP s/d. (mimeo) p. 37-38

27. NAVARRO, Sacha Calmon. Fato Gerador. Obrigação Tributária. Coord. Carlos Valder Nascimento. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1988. p. 42.

contrato é que é jurígeno e não a bilateralidade e a voluntariedade que estão na base do instituto contratual. É dizer, a hipótese de incidência ou fato gerador, noutra terminologia é o contrato. Todavia realizado o contrato não tem como evitar a tributação. A vontade é relevante para a formação do contrato e não para a gênese de incidência tributária, a qual independe da vontade dos obrigados.

De fato, presta-se a compreensão do que o legislador complementar quis dizer no art. 116 do CTN, ao se referir a expressão situação de fato, distinguindo-a de situação jurídica, o fato de que, no plano das normas de direito tributário, a hipótese de incidência registra apenas um mero fato jurídico *stricto sensu*, embora seu suporte fático possa descrever um ato ou negócio jurídico.

Segundo ensina Alcides Jorge Costa²⁸,

os fatos jurídicos *lato sensu* podem ser classificados em fatos jurídicos *stricto sensu*, isto é, fatos que produzem efeitos jurídicos independentes da vontade, e atos jurídicos, atos de vontade aptos a produzir efeitos jurídicos desejados pelas partes. [...] Os fatos geradores são fatos jurídicos *stricto sensu*. Os efeitos tributários independem da vontade das partes. Nesse sentido, ainda que determinados atos jurídicos para outros ramos do Direito serão sempre um fato jurídico *stricto sensu* para o Direito Tributário.

Daí se conclui que, embora o Código se refira a situações de fato ou jurídicas para fins da caracterização do momento da ocorrência do fato gerador, essa classificação é irrelevante para interpretação do disposto art. 124. Tanto numa quanto noutra, há uma relação jurídica da qual o legislador extrai o fato que interessa ao Direito Tributário. Essas relações, no plano do direito privado, podem ser de sentido estrito (v.g., negócio jurídico

28. COSTA, Alcides Jorge Teoria do Fato Gerador. Curso sobre Teoria do Direito Tributário. Secretaria de Fazenda de São Paulo. Coordenação de Administração Tributária. São Paulo: Assistência de Promoção Tributária da Diretoria de Planejamento da Administração Tributária, 1975. p. 120

de compra e venda, herança, doação, transmissão de propriedade imóvel) ou em sentido amplo (v.g., qualificação de proprietário de bem imóvel). Nesta, a solidariedade poderá recair sobre a pluralidade de titulares de direito de propriedade; naquela, sobre a variedade de sujeitos, situados em um dos pólos da relação jurídica.

Assim, pode-se concluir que a acepção mais consentânea com os propósitos do CTN no que tange à expressão situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é aquela que aponta para uma relação jurídica da qual se extrai o fato jurídico tributário. Essa relação será uma situação jurídica, quando a tributação derive diretamente dessa própria situação (ex: propriedade), ou uma relação privada subjacente ao fato (ex: contrato de compra e venda), nos casos em que a lei prevê a ocorrência de uma situação de fato para desencadear a incidência tributária (ex: ganho de capital).²⁹

7. Solidariedade por interesse comum

No intuito de definir o conteúdo semântico da expressão interesse comum, é indispensável a investigação das possibilidades linguísticas dessa palavra para obter significações compatíveis com o contexto jurídico em que se insere a norma de responsabilidade tributária.

A palavra interesse, segundo Alf Ross³⁰, pode ser tomada em sentido amplo e em sentido estrito. O sentido amplo abrange todo estado de consciência que encerra uma atitude. Nesse sentido, está-se interessado em tudo aquilo a respeito do que experimentamos uma atitude positiva ou negativa. Por outro

29. Maria Rita Ferragut (Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005, p. 58) lembra que “há relação jurídica subjacente à aquisição de renda pelo sujeito realizador do fato aquisição, pois se alguém adquire é porque outro transmite (paga, transfere, doa) tal disponibilidade econômica.”

30. ROSS, Alf. Direito e Justiça. São Paulo: Edipro, 2003. p. 409.

lado, quando dizemos que uma ação nasce dos interesses de uma pessoa, a palavra é tomada em sentido estrito. Sustenta o mestre dinamarquês que os interesses são atitudes baseadas em necessidades, que geram um impulso no sentido de seu atendimento, ao contrário das atitudes morais, que não são baseadas em necessidades (desinteressadas).

Para J. J. Calmon de Passos³¹, necessidade é a energia que compele o homem a agir, sustentando que se trata de

um sentimento exigente de carência que nos mobiliza para obtermos aquilo que dela nos liberta. Nossa conduta, portanto, associa-se sempre, e necessariamente, a razões, motivações, intenções e objetivos os mais diversos, donde o imperativo de qualificarmos a conduta para tornar possível sua compreensão e operacionalidade.

No campo processual, interesse associa-se à ideia de utilidade, observa Candido Dinamarco³², de modo que o provimento jurisdicional postulado pela parte deve ser efetivamente útil ao demandante, operando uma melhora em sua situação na vida comum. Assim, o interesse processual tem natureza instrumental.

Como o que nos inquieta é o interesse na situação jurídica subjacente ao fato gerador, cumpre examinar o seu significado à luz de uma relação jurídica privada (v.g., negócio jurídico bilateral).³³ Recorre-se, então, aos ensinamentos de Pontes de Miranda, para quem os direitos subjetivos surgem apenas a

31. PASSOS, J. J. Calmon de. Esboço de uma teoria das nulidades aplicadas às nulidades processuais. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 16.

32. DINAMARCO, Candido Rangel. Instituições de Direito Processual Civil. v. II. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 303.

33. Negócio Jurídico bilateral, ensina Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado. Tomo 3. Campinas: Bookseller, 2000, p. 245), “é aquele de que irradia eficácia bilateral (deveres, obrigações, ações, de ambos os lados). Bilateral, aí, é, portanto, bilateralmente criador de direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções. Há prestação e contraprestação, que é o que o credor promete.”

partir da incidência de regras jurídicas, que são os veículos aptos a distribuir bens da vida ou a alterar sua distribuição³⁴.

Se há interesse subjacente a tal distribuição, não pertencem à dimensão jurídica, mas à dimensão política, salvo onde esse interesse a regra jurídica entendeu caber proteção.³⁵ Assim, ensina o mestre, os direitos subjetivos, como produto da incidência de regra jurídica, protegem determinados interesses. Nos direitos de crédito, em particular, um dos interesses tutelados, tanto do lado do credor quanto do lado do devedor, é a extinção regular da relação jurídica pelo adimplemento da obrigação pactuada.³⁶

A partir dessas várias acepções para o vocábulo interesse, é possível extrair um elemento significante constante, qual seja: interesse é uma atitude voltada ao atendimento de uma necessidade (v.g., econômica, política, moral, social) e, no campo obrigacional, estruturam-se direitos subjetivos que tutelam tais interesses.

Resta, ainda, discorrer a respeito da qualificação comum conferida pela lei, ou seja, examinaremos quais as hipóteses em que o interesse será considerado comum na situação jurídica privada que constitua o fato gerador. No plano das situações jurídicas, defrontamo-nos com relações em que participam

34. Os bens da vida são entes favoráveis à satisfação das necessidades. Têm-se, de um lado, os homens com suas necessidades e, de outro, os bens com as respectivas utilidades.

35. Não é nossa intenção entrar em detalhes sobre as teorias que abordam o conceito de direito subjetivo, importante apenas ressaltar que, como ensina Lourival Vilanova (Causalidade e relação no direito. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2000. p. 224), direitos subjetivos são relacionais, só ocorrem no interior de relações jurídicas.

36. Nos direitos de crédito, pode o credor exigir a solução, pode exercer sua pretensão à tutela jurídica e ir à execução forçada; o devedor, por sua vez, tem o dever de solver o débito e o direito de fazê-lo ainda contra a vontade do credor (v.g., consignação). Por isso, a respeito da mesma relação jurídica pode concorrer um conjunto de direitos e deveres (Tratado de Direito Privado. Tomo 3. Campinas: Bookseller, 2000, p. 267-288).

pluralidade de sujeitos e, por conseguinte, surge uma pluralidade de titulares de direitos (v.g., direitos de crédito, de servidão, de propriedade). Nessas situações, para que se verifique interesse em comum, há de se identificar direitos e deveres comuns que se irradiem dessa relação jurídica.

Alf Ross faz uma interessante distinção entre os interesses comuns e coincidentes. Nos primeiros, as pessoas interessadas são vinculadas por circunstâncias externas formadoras de solidariedade (consciência de grupo) que os une; enquanto, nos coincidentes, o vínculo visa apenas atender a uma necessidade específica (tarefa).

Para ilustrar essa distinção, Alf Ross³⁷ concebe a seguinte narrativa:

imaginemos dois indivíduos, A e B, prisioneiros na mesma cela. Ambos querem fugir. Os dois têm, cada um de sua parte, interesse em sair da prisão. Nesta medida pode-se afirmar que seus interesses coincidem. Suponhamos, além disso, que a fuga requer necessariamente a cooperação dos dois. Cada um deles, portanto, tem interesse em ajudar o outro, não por razões altruístas, mas porque a fuga de cada um depende de uma cooperação que possibilita também a do outro. Nessa medida, pode-se dizer que seus interesses estão ligados. Finalmente, podemos imaginar que cada um sente tal impulso altruísta de ajudar o outro a ponto de levar a ambos a pensar na fuga, não como a fuga de A ou de B, mas como a fuga comum, a fuga (A+B). “Temos que tentar fugir”, dizem. Em tal medida, podemos dizer que seus interesses são *comuns*.³⁸

Aplicando tais conceitos a nossa realidade, temos que, nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas, podemos encontrar entre os contratantes interesses coincidentes, contrapostos e comuns.

37. ROSS, Alf. Direito e Justiça. São Paulo: Edipro, 2003, p. 416.

38. Grifo nosso.

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

Não é outro o entendimento de Paulo de Barros Carvalho³⁹, ao sustentar que, nas ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.

Vê-se, portanto, que o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo pólo de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário. Para fundamentar a solidariedade com fulcro no art. 124 do CTN, a autoridade administrativa deve demonstrar que os responsáveis pertencem ao mesmo pólo da relação jurídica subjacente que serve de substrato fático à ocorrência do fato gerador do tributo.

8. Lançamento Tributário e a responsabilização de terceiros.

Firmado o conceito de interesse comum apto a ensejar a imposição de solidariedade tributária a um conjunto de pessoas, passa-se a examinar a quem cabe essa imposição, se a autoridade administrativa que promove a constituição do crédito tributário ou a Procuradoria que é responsável pela cobrança judicial do débito.

39. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, pp 310-311.

O agente fiscal, no exercício da função administrativa, exerce atividade vinculada em nome de quem detém um poder devidamente delimitado pelos princípios e normas tributárias. Ao identificar, no caso concreto, a ocorrência da previsão abstrata e impessoal constante da lei tributária, a autoridade administrativa deve realizar o ato do lançamento, o qual dá origem a uma norma individual que regula a situação concreta, gerando direitos e obrigações para os sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária. Assim, a autoridade administrativa deverá demonstrar a ocorrência da situação de fato que justifica a caracterização de uma pessoa como responsável tributário no momento da lavratura do auto de infração e é imperiosa a produção de provas que comprove a autoria da infração.

Se o Fisco constata a presença de solidariedade por interesse comum, durante o procedimento de fiscalização, todos os devedores solidários devem constar no lançamento tributário e do título executivo. A obrigação tributária solidária é una e todos os envolvidos já se encontram na posição de sujeitos passivos da obrigação desde a ocorrência do fato jurídico tributário.

Ressalte-se que, por força do disposto no art. 124 do CTN, os devedores solidários não podem alegar benefício de ordem, estando todos em posição de igualdade perante o Fisco. São todos sujeitos passivos da obrigação tributária e não estão arrolados pela fiscalização na peça acusatória em posição subsidiária. Não se tratam de meros garantidores do crédito tributário em face de eventual inadimplemento do devedor original.

O Decreto n. 70.235/72, em seu art. 10, estabelece que o autuante deve indicar os sujeitos passivos da obrigação tributária por ocasião da lavratura do auto de infração. Em nada altera nossas conclusões o fato de a fiscalização, habitualmente, indicar os devedores solidários em termo anexo ao auto de infração, denominado Termo de Responsabilidade, cuja função é complementar a descrição dos fatos.⁴⁰

40. Destarte, a referência ao devedor originário no corpo do auto de infração e dos responsáveis solidários em termo anexo apenas expressa o atendimento

Decerto, os responsáveis tributários arrolados no lançamento fiscal poderão exercer plenamente seu direito de defesa administrativa por força do que dispõe o artigo 58 da Lei n. 9.784/99, que prevê que aqueles que tenham direitos afetados por decisão administrativa possam ingressar no processo administrativo para exercer sua defesa. De fato, a inclusão de terceiros como responsáveis tributários no auto de infração causa sérias restrições a esfera de direitos patrimoniais dos atingidos, pois, ao incluí-los na CDA, passam a ser considerados devedores e sofrem diversas restrições administrativas, como a negativa de Certidão Negativa e de participação em licitações, inclusão no CADIN e no SERASA, negativa de financiamentos públicos etc.

9. Conclusão

No Código Tributário Nacional, está expressamente prevista a solidariedade nos arts. 124 e 134, além de explicitar em que hipóteses haverá benefício de ordem na cobrança do débito. Se o fato que enseja a responsabilização se enquadrar entre as hipóteses previstas no art. 124 do CTN, não haverá benefício de ordem, podendo o credor exigir o tributo de todos os obrigados sem atender a qualquer ordem ou preferência. Mas se comprovada a ocorrência do fato descrito no art. 134 do CTN (ato ou omissão das pessoas listadas nos incisos I a VII), haverá ordem de preferência na cobrança. Apesar de o contribuinte e

ao procedimento estabelecido para constituição do crédito tributário. As pessoas arroladas no auto de infração, tanto no seu corpo, quanto no termo anexo, estão sendo acusadas conjuntamente pelo fisco em face do cometimento de infração e, portanto, responsabilizadas integralmente pelo crédito tributário. O ato de lançamento é produzido conforme estabelecido pelas normas de produção normativa (Decreto n. 70.235/72 e regulamentos), que, nesse sentido, podem prever a constituição do crédito em peças separadas e interligadas, mas a norma individual e concreta por ele introduzida é uma abstração do intérprete que retrata o conteúdo desse ato. Se há indicação de devedores solidários, a eficácia jurídica do fato descrito no lançamento irá alcançar uma pluralidade de devedores no pólo passivo da obrigação tributária.

os responsáveis serem considerados solidários em relação à dívida toda, em caso de demanda, o responsável tem direito a opor exceção e exigir que primeiro seja cobrada a dívida e executados os bens do devedor original.

Assim, na presença de provas hábeis da ocorrência dos pressupostos fáticos de incidência da norma de responsabilidade prevista no art. 134 do CTN, o crédito tributário deve ser constituído pelo lançamento com a vinculação tanto da pessoa que praticou o fato gerador, como também do responsável solidário nas hipóteses previstas neste artigo. Os responsáveis poderão sempre opor exceção em sua defesa, requerendo ao demandante que se comprove o atendimento à condição exigida pela lei, ou seja, “a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”.

No caso da responsabilidade por solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN, o auditor deverá identificar o fato “interesse comum” para que possa atribuir o dever de pagar o tributo a um terceiro. Ocorre que o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo pólo de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário.

Se o Fisco constata a presença de solidariedade por interesse comum durante o procedimento de fiscalização, todos os devedores solidários devem constar no lançamento tributário e do título executivo, pois nessa hipótese todos os envolvidos já se encontram na posição de sujeitos passivos da obrigação desde a ocorrência do fato jurídico tributário. O agente fiscal, nessa hipótese, deve demonstrar a ocorrência da situação de fato que justifica a caracterização de uma pessoa como responsável tributário no momento da lavratura do auto de infração e é imperiosa a produção de provas que comprove a autoria da infração para que se permita o direito de defesa administrativa.