

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Faculdade de Direito
Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais

Joel Mangoni

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA FUNDADA NO ART. 124, I, DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Porto Alegre
2021

Joel Mangoni

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA FUNDADA NO ART. 124, I, DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do título de bacharel em Ciências
Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Rio Grande do
Sul.

Orientador: Ricardo Antônio Lucas Camargo

Porto Alegre

2021

FICHA CATALOGRÁFICA

Mangoni, Joel
Responsabilidade solidária tributária fundada no
art. 124, I, do Código Tributário Nacional / Joel
Mangoni. -- 2021.
116 f.
Orientador: Ricardo Antônio Lucas Camargo.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade
de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais,
Porto Alegre, BR-RS, 2021.

1. Responsabilidade tributária. 2. Obrigação
tributária. 3. Solidariedade. 4. Interesse comum. I.
Camargo, Ricardo Antônio Lucas, orient. II. Título.

Joel Mangoni

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA FUNDADA NO ART. 124, I, DO
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção do título de bacharel em Ciências
Jurídicas e Sociais da Faculdade de Direito
da Universidade Federal do Rio Grande do
Sul.

Orientador: Ricardo Antônio Lucas Camargo

Aprovado em 26 de novembro de 2021.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo (Orientador)
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Igor Danilevicz
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

DEDICATÓRIA

Dedico esta monografia aos meus pais,
Waldeni e Jandira, por todo apoio e carinho.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a meus pais e familiares por todo o incentivo oferecido ao longo dos anos do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais. O apoio, a confiança e o otimismo foram essenciais para que eu mantivesse focado nos estudos.

Ao Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo, pela paciência, pelos excelentes conselhos e pelas recomendações que me foram conferidas ao longo da orientação deste trabalho. Seu notório conhecimento bibliográfico engrandeceu sobremaneira minha percepção sobre a matéria analisada, propiciando uma análise mais profunda e fecunda.

Aos meus amigos, por compreender minhas ausências nas confraternizações e por incentivar-me a manter o foco nos estudos.

Por fim, aos contribuintes brasileiros, cumpridores de seus deveres de colaboração, por prover os recursos necessários para que eu tivesse a oportunidade de estudar na Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Espero retribuir, também contribuindo para que outros tenham a mesma oportunidade.

A man may die, nations may rise and fall, but an idea
lives on. Ideas have endurance without death.

John F. Kennedy

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar os argumentos apresentados pela doutrina e pela jurisprudência relativamente à interpretação do art. 124, I, do Código Tributário Nacional. Ao fim, propomos nossa própria interpretação do mencionado dispositivo legal. Nossa investigação começa pela análise dos institutos da obrigação e da solidariedade no Direito Privado. Passamos à análise destes institutos no Direito Tributário, conferindo especial relevo ao surgimento da obrigação tributária e aos seus sujeitos passivos (contribuinte e responsáveis). Na parte final, examinamos especificamente o art. 124, I, do Código Tributário Nacional. Investigamos a origem histórica do enunciado e a extensão semântica da expressão “interesse comum”. Compreendemos que têm interesse comum aqueles todos aqueles que realizam o verbo nuclear do aspecto material do fato gerador direcionado ao mesmo objeto. Disto resulta que outras pessoas, além dos contribuintes, podem figurar no polo passivo da obrigação tributária, em razão da comunhão interesses, na condição de responsáveis. Destarte, examinamos as conotações da responsabilidade tributária, no direito pátrio. Orientados pelos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva, solidariedade social e da capacidade colaborativa, bem como por noções da dogmática jurídica, compreendemos que a pessoa deve possuir meios de evitar a responsabilização, como o cumprimento dos deveres de colaboração ou de cooperação que dela se espera. Assim, os não contribuintes que apresentem interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador da obrigação tributária somente serão responsabilizados se descumprirem seus deveres de colaboração, isto é, se agirem com desídia, aceitando participar de situações, em que a legislação não seja observada.

Palavras-chave: Obrigação tributária. Solidariedade. Interesse comum. Responsabilidade tributária. Deveres de colaboração. Código Tributário Nacional.

ABSTRACT

The goal of this paper is to analyze the arguments presented by the legal doctrine and jurisprudence regarding the interpretation of the article 124, I, of the Brazilian Tax Code. Lastly, we propose our own interpretation of the aforementioned rule. Our investigation begins by analyzing the institutes of obligation and solidarity in Private Law. We proceed to the analysis of these institutes in Tax Law, giving special emphasis to the emergence of the tax obligation and its taxable persons (taxpayer and tax liable person). In the final part, we look specifically at the article 124, I, of the Brazilian Tax Code. We investigate the historical origin of that rule and the semantic extension of the expression “common interest”. We understood that all those persons who carry out the nuclear verb of the material aspect of the taxable fact towards the same object share a common interest. As a result, other persons, in addition to taxpayers, may be liable due to the common interests shared along with the taxpayers. Thus, we examine the connotations of tax liability in Brazilian Law. Guided by the principles of legal certainty, contributive capacity, social solidarity and collaborative capacity, as well as notions of legal dogmatics, we understood that the person must have ways to avoid liability, such as fulfilling the expected duties of collaboration or cooperation. Therefore, non-taxpayers, who shared common interest with the taxpayers, in the situation that characterizes the taxable fact of the tax obligation, will only be held liable if they fail to comply with their duties of collaboration, that is, if they act with negligence, accepting to participate in situations, in which the law wasn't respected.

Keywords: Tax obligation. Solidarity. Tax liability. Common interest. Duties of collaboration. Brazilian Tax Code.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

II – Imposto sobre importações

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPTU – Imposto predial e territorial urbano

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

IR – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis

ITCD – Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação

ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 PROLEGÔMENOS	12
3 SOLIDARIEDADE NA TEORIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES.....	16
3.1.1 Noções elementares da obrigação	16
3.1.2 Elementos da obrigação: o <i>debitum</i> e a <i>obligatio</i>.....	19
3.1.3 A solidariedade passiva.....	22
3.1.4 Institutos afins.....	24
3.1.4.1 Fiança.....	24
3.1.4.2 Aval	26
3.1.4.3 Endosso	27
4 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA	28
4.1.1 Princípios e deveres relevantes	28
4.1.1.1 Princípio da legalidade e da tipicidade	28
4.1.1.2 Princípio da segurança jurídica	32
4.1.1.3 Princípio da solidariedade social	34
4.1.1.4 Princípio da capacidade contributiva	41
4.1.1.5 Deveres de colaboração e o Princípio da capacidade colaborativa	48
4.1.2 Obrigação Tributária	53
4.1.3 Sujeitos passivos da obrigação tributária principal.....	57
4.1.4 Solidariedade no Direito Tributário.....	60
4.1.4.1 Solidariedade paritária e dependente.....	63
5 PROPOSTA EXEGÉTICA DO ART. 124, I, DO CTN	65
5.1.1 Perspectiva Histórica.....	65
5.1.2 Perspectiva Gramatical.....	70
5.1.2.1 A expressão “interesse comum”	70
5.1.2.2 Situação jurídica e situação de fato.....	84
5.1.3 Perspectiva Lógica.....	89
5.1.4 Perspectiva Jurisprudencial.....	91
5.1.5 Perspectiva Sistemática	93
5.1.5.1 Solidariedade e responsabilidade	94
6 CONCLUSÃO	105
REFERÊNCIAS.....	108

1 INTRODUÇÃO

A solidariedade tributária fundada na comunhão de interesses tem sido alvo de intensos debates nos últimos anos, sobretudo no contexto de grupos de sociedades. De um lado, a doutrina majoritária tem esposado a tese de que somente possuem interesse comum aquelas pessoas dotadas dos mesmo direitos e deveres, oriundos de relações jurídicas subjacentes ao fato gerador do tributo. A jurisprudência apresenta a tendência de acompanhar esta tese. De outro lado, os Fiscos, em especial, têm defendido a ideia de que possuem interesse comum aqueles que auferem vantagens oriundas da situação deflagrador do tributo, assim como aqueles que agem ilicitamente para macular a obrigação tributária.

Nesta monografia, almejamos investigar as normas contidas no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe sobre a solidariedade tributária fundada na comunhão de interesses. Neste dispositivo, há apenas norma que regula o grau das relações entre os sujeitos passivos (contribuintes) que já figuram na obrigação tributária ou há, também, norma que impute a responsabilidade a terceiros?

Partimos da hipótese de existência de norma de responsabilização, no art. 124, I, do CTN, a qual vai de encontro à doutrina e a jurisprudência majoritárias. Pretendemos analisar os argumentos por elas apresentados, à luz das perspectivas histórica, gramatical, lógica, jurisprudencial e sistemática para, ao fim, propormos interpretação que, respeitando o núcleo de significação do suposto contido no art. 124, I, do CTN, harmonize-se com os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da solidariedade social, bem como promova a cidadania fiscal, ao contemplar os deveres de colaboração, sem descuidar da segurança jurídica, a qual, desde já, gizamos, não implica imutabilidade.

Este trabalho foi dividido em quatro partes. Na primeira parte, noticiamos as diretrizes que conduziram nosso pensamento, ao interpretarmos o art. 124, I, do CTN.

Na segunda parte, examinamos o instituto obrigação solidária, no Direito Privado. Apresentamos os elementos da estrutura da obrigação, que guarda identidade com a estrutura da obrigação tributária. A teoria dualista, que sustenta haver na obrigação dois elementos (*debitum* e *obligatio*) será utilizada como recurso didático, tendente a explicar as situações de responsabilidade de terceiros. Numa

primeira abordagem específica examinaremos a solidariedade passiva, ponto de interesse de nossa investigação e a diferenciaremos de institutos afins, como a fiança, o aval e o endosso.

Estreitando nosso estudo, na terceira parte, apresentaremos os princípios e deveres relevantes à investigação em curso. Examinaremos especificamente a obrigação tributária, assim como o fato gerador, sobretudo seu aspecto material, e os sujeitos passivos: contribuintes e responsáveis. Ao fim, abordaremos a solidariedade passiva no Direito Tributário.

Na última parte, já tendo conhecido as noções elementares da obrigação e da solidariedade tributária, assim como os princípios reitores, chegaremos especificamente ao núcleo deste estudo: a interpretação do art. 124, I, do CTN.

Em que pese a porta de entrada da interpretação seja a linguagem (perspectiva gramatical), optamos por iniciar pela perspectiva histórica. Observaremos as discussões realizadas no âmbito do anteprojeto e do projeto do Código Tributário Nacional, relativamente à solidariedade fundada na comunhão de interesses, bem como a doutrina que lhe serviu de base teórica.

A partir da perspectiva gramatical, averiguaremos o alcance semântico da expressão “interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal”. A expressão “interesse comum” será abordada especificamente, com acento no termo “interesse”. A seguir, voltar-nos-emos à “situação que constitua fato gerador da obrigação principal”, em que estudaremos a situação jurídica e a situação fato aludidas no Código Tributário Nacional.

Na perspectiva lógica, perscrutaremos os argumentos tendentes a restringir o alcance do art. 124, I, do CTN aos contribuintes.

Trazemos também a perspectiva jurisprudencial que, embora não seja método de interpretação, traz-nos importantes reflexões.

Por fim, na perspectiva sistemática, a partir das conclusões das perspectivas prévias, e examinando as regras de responsabilidade tributária, examinaremos se o art. 124, I, do CTN, contém norma de responsabilização, de modo a incluir terceiros no polo passivo da obrigação tributária. Munidos das conclusões obtidas, proporemos uma interpretação da solidariedade tributária fundada na comunhão de interesses. Não temos a pretensão de que nossa interpretação seja peremptória. Antes, colimamos fornecer uma nova perspectiva, a fim de contribuirmos nas reflexões concernentes à solidariedade tributária.

2 PROLEGÔMENOS

Antes de iniciarmos a análise da obrigação solidária, mister esclarecermos ao leitor as diretrizes por nós adotadas na tarefa hermenêutica que será desempenhada ao longo deste estudo.

Intensas e calorosas foram as discussões atinentes à autonomia do Direito Tributário. Houve quem sustentasse autonomia meramente didática (BECKER, 2018, p. 34; CARVALHO, 2009, pp. 83–84), a autonomia estrutural (FALCÃO, 1994, p. 20; JARACH, 1971, p. 47), a autonomia científica (DENARI, 1973, p. 36), bem como quem sustentasse a autonomia jurídica (SOUZA, 1981, p. 59). Também houve quem negasse a autonomia, como Bielsa (Argentina), Zanobini (Itália) e Mario Masagão (Brasil) (DENARI, 1973, p. 34).

A relevância desta discussão reside sobretudo no modo de interpretação a ser aplicado aos dispositivos de direito tributário que aludem a figuras ou institutos previstos noutros ramos do Direito (AMARO, 2019, p. 29), como, por exemplo, a solidariedade, objeto de nosso estudo.

Consoante leciona Antonio Berliri, tanto os defensores quanto os opositores da autonomia do Direito Tributário concordam, em vista da unidade do Direito, que esse ramo não é autocéfalo¹. Na mesma toada, Alfredo Augusto Becker, ao ilustrar que “a lei tributária não é um falcão real” (BECKER, 2018, p. 121). Isto é, ela não é solitária: deve ser interpretada em consonância com as demais normas do ordenamento jurídico.

A unidade do Direito é postulada pela dogmática jurídica como cânone hermenêutico que permite compreendê-lo (FERRAZ JR., 2019, p. 108), sendo, pois, um “pressuposto da atividade interpretativa” (BOBBIO, 2014, p. 81). Trata-se de corolário da teoria de Hans Kelsen, que pressupõe a existência de uma norma fundamental da qual as demais normas de um determinado ordenamento jurídico, direta ou indiretamente, derivam (KELSEN, 2009, p. 228).

¹ “Tanto autonomistas quanto anti-autonomistas estão de acordo ‘que el Derecho financiero y el tributario no constituyen en ningún caso algo desgajado de las otras ramas del Derecho, una especie de ordenamiento jurídico de por sí, toda vez que, dada la unidad del Derecho, cualquiera de sus ramas, aun cuando autónoma, está neesariamente ligada a todas las demás com las cuales forma un todo único inescindible’” (BERLIRI, 1964, p. 20).

Pressupondo, pois, a unidade do Direito, almejamos conferir, em nossa atividade interpretativa, coesão e congruência entre as diversas normas do ordenamento jurídico brasileiro. Daí a concordamos com Ricardo Lobo Torres:

O princípio da unidade é importantíssimo para a interpretação do Direito Tributário, porque significa que o intérprete deve buscar sempre a harmonia, a integração e a sintonia entre as normas e os princípios jurídicos. Atua na interpretação da Constituição Tributária, harmonizando os seus diversos subsistemas e compatibilizando-os com os outros sistemas constitucionais, bem como na do Direito Tributário de nível ordinário, equilibrando as suas normas e princípios com os dos outros ramos do Direito. O princípio da unidade leva à consideração do Direito Tributário como sistema, mas não como sistema global e fechado de normas e valores. (TORRES, 2006, pp. 55–56)

Nesse sentido, se, na regra tributária, constarem termos referentes a institutos ou a figuras adrede previstas noutros ramos do Direito, de se supor que adotem o mesmo conceito, exceto se houver regra interpretativa dispendo diferentemente². Entendemos que esta diretriz hermenêutica confere coesão e coerência ao sistema jurídico, promovendo a segurança jurídica, na medida em que proporciona a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade (ÁVILA, 2019b, pp. 268–270).

Destarte, subscrevemos as lições de Alfredo Augusto Becker e Paulo de Barros Carvalho concernentes ao “falso problema da autonomia” (BECKER, 2018, pp. 32–38; CARVALHO, 2019, pp. 49–52). Assumimos, pois, a autonomia meramente didática do Direito Tributário frente à ciência do Direito³.

Não descuroamos que, eventualmente, mesmos termos e expressões, em diferentes enunciados, possam ter significados distintos. A coerência e a congruência do Direito consistem em diretrizes interpretativas e não propriamente em atributos descritivos do ordenamento jurídico. Interpretamos com vistas a conferir coerência e congruência ao Direito, porque estamos teleológica e axiologicamente orientados a conferir-lhe maior certeza e previsibilidade.

Desta forma, atribuiremos significado jurídico a um termo ou expressão que remeta a uma figura ou um instituto já previsto noutro ramo do Direito ou pela Teoria

² “[...] na interpretação de lei tributária que tenha aceitado princípio, conceito, categoria ou instituição, de outro ramo do Direito (portanto, já jurídico), no momento em que o intérprete cumpre com a exigência de integrar e completar a ideia deverá lembrar-se (salvo expressa disposição legal) que a ideia resultante é idêntica àquela ideia que resultou quando, no outro ramo do Direito, também se faz a integração e complementação da ideia contida na linguagem (formula legislativa): por exemplo: venda, locação [...]” (BECKER, 2018, p. 127) .

³ No direito positivo, convém lembrar as menções ao ramo do Direito Tributário, como critério para o estabelecimento de competências (art. 24, I, CF).

Geral do Direito⁴. Todavia, nada impede que, no *iter* interpretativo, deparemo-nos com a utilização vulgar, e não técnica, de um termo ou expressão⁵ em determinado enunciado. E assim deverá ser interpretado, se proporcionar maior harmonia ao sistema jurídico.

No que toca aos métodos de interpretação, adotaremos o critério sistemático, que abarca os planos sintáticos, semântico e pragmático (CARVALHO, 2018, pp. 212–213). Adicionalmente, convém gizar o magistério de Juarez Freitas, ao sustentar que “a exegese sistemática necessita abarcar todos os métodos úteis, no intuito de harmonizá-los na prática, de sorte a resguardar e a manter congruência interna, em meio à multiplicidade axiológica, na construção e na reconstrução do Direito” (FREITAS, 2010, p. 75).

Carlos Maximiliano afirma que “os vários processos completam-se reciprocamente, todos os elementos contribuem para a descoberta da verdade e maior aproximação do ideal de justiça” (MAXIMILIANO, 2007, p. 104). E pontua:

O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio (MAXIMILIANO, 2007, p. 105).

No processo exegético, são de grande utilidade os tradicionais métodos (literal, histórico e teleológico), os quais são compreendidos, na esteira das lições de Juarez Freitas, como fases da interpretação sistemática⁶, a qual implica hierarquização axiológica (FREITAS, 2010, *passim*).

O método literal é introdutório à atividade exegética. Inicialmente, há de se compreender o texto em sua dimensão sintática, respeitando os núcleos de significação, a moldura a que se referia Hans Kelsen (KELSEN, 2009, pp. 390–391).

⁴ Tercio Sampaio Ferraz Jr. (com apoio nas lições de Santiago Nino), ao se referir às propriedades da figura do “legislador racional”: “é preciso, pois, apesar de se valer de palavras da língua natural, vagas e ambíguas, sempre lhes confere um sentido rigorosamente técnico”(FERRAZ JR., 2019, p. 236).

⁵ Tercio Sampaio Ferraz Jr., ao examinar o uso do termo “parente”, observou que “o próprio Código às vezes **oscila entre o sentido técnico e o vulgar**, tanto que no art. 1.524 e no art. 1.737 acaba por falar em parentes afins” (FERRAZ JR., 2019, p. 212, grifo nosso).

⁶ “[...] toda interpretação jurídica (englobando os tradicionais métodos de interpretação - v.g. literal, histórico, teleológico, sociológico) emerge como um só processo tópico e sistemático, que torna imperiosos a viabilização do equilíbrio entre teorias normativas e seus efeitos, o reconhecimento da impossibilidade do enquadramento ou método único e a busca de soluções respeitadas do ordenamento na sua fecunda dimensão axiológica e do seu caráter histórico não-linear, compreendido como projeto holístico, potencialmente coerente e permeável a evoluções e mutações” (FREITAS, 2010, p. 71) .

Segue-se, então, a compreensão do contexto, nos planos semântico e pragmático, a partir da interpretação histórica/sociológica e teleológica/axiológica.

Naturalmente, ao longo do tempo, o contexto em que inserida a norma altera-se. Daí a termos que o entendimento genético não é imutável. Mister considerar o impacto do devir, na compreensão da norma. Conforme esposa Tercio Sampaio Ferraz Jr., “é preciso ver as condições específicas do tempo em que a norma incide, mas não podemos desconhecer as condições em que ocorreu sua gênese” (FERRAZ JR., 2019, p. 251). Por isso, entendemos necessário à compreensão de uma norma aclarar o contexto em que originalmente concebida – *occasio legis* (MAXIMILIANO, 2007, pp. 121–123) – para, daí, observarmos eventuais alterações ocorridas ao longo do tempo⁷.

Ao fim, a norma deve ser cotejada à luz do sistema de Direito, resultando, pois, na interpretação sistemática, tal como bem apreendido por Juarez Freitas: “[...] interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro, pois qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito, para além da sua dimensão textual”. (FREITAS, 2010, p. 76)

Assim, no processo exegético que passaremos a desenvolver, adotaremos o pressuposto da unidade do Direito. Na interpretação do art. 124, I, do CTN, colimamos conferir coesão e coerência ao sistema jurídico⁸, motivo pelo qual, o interpretaremos, no que concerne ao instituto da solidariedade, na perspectiva da teoria geral das obrigações, tendo, como parâmetros, a evolução histórica dos conceitos e, notadamente, as regras e os princípios de nosso ordenamento jurídico, sem descuidar as contribuições da jurisprudência, na delimitação dos núcleos de significação.

⁷ Cf. Juarez Freitas: “[...] os conteúdos normativos se desprendem, por assim dizer, das fontes originárias, e o aplicador não se comporta como observador do passado, precisando descobrir o significado do comando, mediando-o criticamente com a exigências do presente” (FREITAS, 2010, pp. 117–118). Importante ainda as lições de Carlos Maximiliano: “[...] o Direito não se inventa, é um produto lento da evolução, adaptado ao meio, [...]. [...] se o presente é um simples desdobramento do passado, conhecer este parece indispensável para compreender aquele” (MAXIMILIANO, 2007, p. 112).

⁸ Cf. Juarez Freitas: “[...] a exegese sistemática necessita abarcar todos os métodos úteis, no intuito de harmonizá-los na prática, de sorte a resguardar e a manter congruência interna, em meio à multiplicidade axiológica, na construção e na reconstrução do Direito” (FREITAS, 2010, p. 75).

3 SOLIDARIEDADE NA TEORIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES

3.1.1 Noções elementares da obrigação

O termo obrigação deriva do termo latino *obligatio*, que, por sua vez, resulta da fusão do termo *ligatio* (*vinculum* entre duas ou mais pessoas) e da preposição *ob* (que significa “em razão de” ou “por causa de”), que remete à causa jurídica da *ligatio* (CORRÊA, 1973, p. 47).

Atualmente, o termo “obrigação” apresenta-se em múltiplas acepções. Pode referir-se (i) ao polo passivo da relação jurídica, (ii) cada uma das prestações da relação jurídica, (iii) a própria relação jurídica, (iv) ao estado de sujeição, (v) a um ônus jurídico, (vi) ao direito-dever ou mesmo a (vii) títulos de crédito (AMARO, 2019, pp. 276–277). Para os propósitos deste estudo, interessa-nos a acepção de obrigação como relação jurídica.

Classicamente, a obrigação é concebida como “um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito da outra” (GOMES, 2019b, p. 9)⁹.

No que concerne à estrutura formal das obrigações, a doutrina a decompõem em (i) sujeitos, (ii), objeto, (iii) conteúdo e (iv) fato jurídico ou fonte da obrigação.

Os sujeitos da obrigação dividem-se em duas partes, credor (sujeito ativo) e devedor (sujeito passivo). Cada polo é composto ordinariamente de uma pessoa (física ou jurídica), em que que pese seja admitida a pluralidade de sujeitos, como ocorre, na hipótese de solidariedade (ativa ou passiva).

O objeto da obrigação consiste na ação (dar ou fazer, *dare* ou *facere*) ou omissão (não fazer, *non facere*) esperada do devedor, a qual se denomina “prestação”. Orlando Gomes destaca que a prestação “deve ser suscetível de avaliação econômica, e corresponder a um interesse do credor, que, todavia, pode não ser patrimonial” (GOMES, 2019b, p. 16).

⁹ José Carlos Moreira Alves aponta dois textos que tendiam ao conceito da *obligatio*. O primeiro, em geral atribuído ao juriconsulto Florentino (I, III, 13, pr): “*obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstrigimur alicuius soluendae rei seicundum nostrae civitatis iura*” (“a obrigação é um vínculo jurídico pelo qual estamos obrigados a pagar alguma coisa, segundo o direito de nossa cidade”) (ALVES, 2016, p. 375). O segundo texto é atribuído a Paulo (Digesto, XLIV, 7, 3, pr.): “*obligatorium substantia non in eo consistit, ut aliquod corpus nostrum aut seruitutem nostram faciat, sed ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid uel faciendum uel praestandum*” (“a essência da obrigação não consiste em nos tornar proprietários ou em nos fazer adquirir uma servidão, mas em obrigar alguém a nos dar, fazer ou prestar alguma coisa”) (ALVES, 2016, p. 375).

Já o conteúdo da obrigação diz respeito ao “poder do credor de exigir a prestação e a necessidade jurídica do devedor de cumpri-la” (GOMES, 2019b, p. 17). Caio Mario o denomina de “vínculo jurídico”, elevando-o à “essência da obrigação”, que se harmoniza na ideia de cooperação (PEREIRA, 2020b, p. 24), própria de Emílio Betti.

Finalmente, o fato jurídico é o pressuposto, causa ou fonte da obrigação. Isto é, o “fato qualificado pela lei como hábil à produção de efeitos” (GOMES, 2019b, p. 19). Podem ser negócios jurídicos (contratos, negócios unilaterais, promessas unilaterais e atos coletivos) ou atos jurídicos não negociais (atos ilícitos, abuso de direito, acontecimentos naturais etc.) (GOMES, 2019b, p. 29). Caio Mario, por compreender a causa (fato jurídico) como elemento extrínseco (fonte) à obrigação, não a arrola entre os seus elementos estruturais (PEREIRA, 2020b, p. 26).

As modalidades de obrigação são multifárias, as quais classificam-se em função dos sujeitos (fracionárias, conjuntas, solidárias, disjuntivas, conexas e dependentes) e em função do objeto (alternativas, cumulativas, divisíveis, indivisíveis e facultativas) (GOMES, 2019b, p. 59).

No que toca às modalidades de obrigação, nossa incursão cingir-se-á ao exame das obrigações solidárias e indivisíveis, eis que conexas ao tema de nosso estudo. A obrigação solidária será examinada mais detidamente em tópico próprio. Por ora, é suficiente aclararmos a obrigação indivisível.

A divisibilidade e a indivisibilidade são atributos concernentes à prestação de uma obrigação. Nesse sentido, a obrigação (por metonímia) será divisível, se o cumprimento da prestação puder ser fracionado; e será indivisível, se o adimplemento da prestação somente puder se dar integralmente (PEREIRA, 2020b, p. 66).

Há diversas causas de que resultam a indivisibilidade da obrigação.

A mais notória é a indivisibilidade natural ou material, em que o objeto da obrigação perderia as condições essenciais do todo, se fosse dividido (PEREIRA, 2020b, p. 68). Neste caso, a indivisibilidade é característica ínsita à própria coisa.

Uma segunda causa da indivisibilidade é a convenção entre as partes. Embora o objeto possa ser materialmente dividido, as partes pactuam a prestação integral.

Também resulta na indivisibilidade da prestação, a finalidade de evitar prejuízos ao interesse do credor. Em que pese o objeto seja materialmente divisível e não exista convenção determinante do cumprimento integral, pode acontecer de a prestação

atender ao interesse do credor, se for cumprida integralmente: é a *individuitatis solutionem tantum* (GOMES, 2019b, p. 79).

Por fim, a indivisibilidade da obrigação pode resultar de causa meramente jurídica. Isto é, a obrigação é indivisível, porque há regra jurídica que determine o cumprimento integral da prestação.

Diante da existência de diversos credores ou devedores, a indivisibilidade da obrigação irradia efeitos idênticos aos da solidariedade, ao suprimir a possibilidade de fracionar a prestação. Destarte, não sendo possível (materialmente, convencionalmente, finalisticamente ou juridicamente) dividir a prestação entre cada um de seus credores e devedores (fracionamento), o credor tem a prerrogativa de exigir o cumprimento integral de qualquer um dos devedores, bem como estes podem adimplir a prestação a qualquer um dos credores (solidariedade passiva e ativa, respectivamente).

Em que pese as semelhanças entre a obrigação indivisível e a obrigação solidária, Orlando Gomes adverte que elas não se confundem, diferenciando-se pela causa: enquanto a obrigação indivisível resulta da impossibilidade do fracionamento da prestação, a obrigação solidária “é garantia que nada tem a ver com o conteúdo da prestação” (GOMES, 2019b, p. 79).

No Direito Tributário, a obrigação tributária principal é materialmente divisível, porquanto o objeto da prestação é de natureza pecuniária (art. 113, §1º, do CTN). Ademais, a divisibilidade da obrigação tributária principal revela-se a partir da possibilidade de parcelamento (art. 151, VI, e art. 155-A, ambos do CTN).

Nada obstante a divisibilidade material da obrigação tributária, se múltiplos forem os devedores, em comunhão de interesses, haverá solidariedade entre eles. Daí porque é logicamente incorreto inferir a indivisibilidade da solidariedade. Naturalmente, ausente previsão de parcelamento, infere-se que a obrigação é indivisível, nada obstante a potencial divisibilidade material. Nesta hipótese, haveria indivisibilidade jurídica¹⁰ (já que, em Direito Tributário, não se cogita de convenção, relativamente à divisibilidade ou indivisibilidade), fundada no princípio da unidade da prestação, de que é expressão o art. 314 do Código Civil (“ainda que a obrigação

¹⁰ Cf. Paulo de Barros Carvalho: “[p]ara efeitos jurídico-tributários tais obrigações [obrigações tributárias principais] são indivisíveis, de modo que, havendo solidariedade passiva, cada um dos devedores solidários, em princípio, é obrigado pelo total da dívida e o pagamento feito por qualquer deles aproveita aos demais (art. 125, I)” (CARVALHO, 2019, p. 347).

tenha por objeto prestação divisível, não pode o credor ser obrigado a receber, nem o devedor a pagar, por partes, se assim não se ajustou”).

Em tópico específico, aprofundaremos o tema da obrigação tributária solidária.

3.1.2 Elementos da obrigação: o *debitum* e a *obligatio*

José Carlos Moreira Alves relata que Brinz, em 1874, divulgou tese, segundo a qual a obrigação, no direito romano, era composta por dois elementos: o *debitum* (débito, *Schuld*) e a *obligatio* (responsabilidade, *Haftung*) (ALVES, 2016, p. 376).

O débito (*debitum*, *Schuld*), no direito romano, correspondia “ao dever jurídico de executar uma determinada prestação de valor econômico” (BETTI, 2006, p. 269). Trata-se da conduta esperada do sujeito passivo da relação jurídica, que é livre para praticá-la ou não (ALVES, 2016, p. 376). É, de acordo com Emílio Betti, o “conteúdo¹¹ originário da obrigação” (BETTI, 2006, p. 316).

Diferentemente do direito contemporâneo, no direito romano, o *debitum* não era exigível, isto é, não era possível postular seu adimplemento em juízo, mas tão somente exigir a condenação do devedor ao ressarcimento pecuniário, na hipótese de a conduta esperada (débito) não ser praticada (BETTI, 2006, p. 316). Daí porque era requisito que prestação fosse conversível em dinheiro (“ea in obligatione consistere quae ‘pecunia’ lui praestarique possunt”) (BETTI, 2006, p. 319).

De outro lado, a responsabilidade (*obligatio*, *Haftung*) consistia no elemento coativo da relação jurídica obrigacional romana. José Carlos Moreira Alves relata que a maioria dos romanistas sustenta que a *obligatio*, no direito pré-clássico, nasceu do delito (ALVES, 2016, p. 378), de modo que o ofensor ficava sujeito (*obligatus*) à vingança do ofendido. Outros, porém, alegam que a *obligatio* surgiu do contrato. Para Perozzi (1903), a *obligatio*, nasceu do delito, posteriormente admitindo o surgimento a partir do *pactum* e do contrato (ALVES, 2016, p. 377).

Embora diverjam relativamente à origem da *obligatio*, os romanistas concordam que ela não estabelecia um vínculo jurídico inicialmente, “mas um vínculo material, em virtude do qual o devedor respondia pela dívida com o próprio corpo; somente

¹¹ Para Orlando Gomes, a prestação é o objeto, e não o conteúdo da obrigação. O prestigiado jurista entende como conteúdo da obrigação “o poder do credor de exigir a prestação e necessidade jurídica do devedor de cumpri-la” (GOMES, 2019b, p. 17).

depois da lei *Poetelia Papiria* (326 a.C.) é que o patrimônio do devedor passou a responder pelo débito” (ALVES, 2016, p. 378).

Observa-se, pois, que o próprio corpo e, depois, o patrimônio consistiam numa espécie de garantia do credor, para o caso de descumprimento do débito. Com efeito, o termo *Haftung*, na doutrina alemã, traduz-se na “destinação de uma pessoa ou de uma coisa para servir de satisfação a alguém (credor) por alguma coisa” (BETTI, 2006, p. 247). Daí a Emilio Betti dizer que a melhor palavra que traduziria *Haftung* seria o termo “garantia” (BETTI, 2006, p. 251).

Caio Mário leciona que:

Embora os dois elementos *Schuld* e *Haftung* coexistam na obrigação normalmente, o segundo (*Haftung*) habitualmente aparece no seu inadimplemento: deixando de cumpri-la o sujeito passivo, pode o credor valer-se do princípio da responsabilidade. (PEREIRA, 2020b, p. 25)

O antecedente lógico ordinário da responsabilidade, pois, é o inadimplemento da prestação original (*debitum*, não coativo), ou seja, a ausência de realização do evento (conduta) esperado do sujeito passivo da relação jurídica. Ocorrido este evento, é o bem submetido ao credor (a própria pessoa natural, o patrimônio ou uma coisa individualizada) que a passa a responder pelo débito.

Todavia, nas operações em que o débito é prestado conforme pactuado, também se cogita da existência de *obligatio* e não apenas do *debitum*. Consoante esposado por Emilio Betti, “a responsabilidade é um estado potencial” (BETTI, 2006, p. 254). Destarte, primeiramente, a responsabilidade estaria em um estado pendência, latente, atualizando-se, quando verificado o evento temido. O estado potencial age psicologicamente no devedor, impelindo-o ao adimplemento da prestação. Se este não ocorrer, a responsabilidade atualiza-se, de modo a garantir o interesse do credor.

Paulatinamente, nos direitos pós-clássico e justinianeus, a *obligatio* e o *debitum* fundiram-se numa única relação jurídica, denominada genericamente de *obligatio*, conceituada como “relação jurídica pela qual alguém deve realizar uma prestação, de conteúdo econômico, em favor de outrem (ALVES, 2016, p. 379).

Emilio Betti explica que, no Direito moderno, os momentos do débito e da responsabilidade conjugaram-se em virtude da “elasticidade dos meios de execução forçada” (BETTI, 2006, p. 348), de modo que a responsabilidade passou a ajustar-se ao débito.

Com efeito, no Direito romano, a obrigação não era orientada para a prestação. Ela dependia do cumprimento espontâneo do devedor. O credor não tinha ação para exigí-lo. Poderia tão somente postular a responsabilidade (*obligatio*), que lhe garantia o patrimônio inteiro ou, na sua falta, a própria pessoa natural do responsável (que poderia ou não ser o devedor) (BETTI, 2006, pp. 348–349).

Perceptivelmente, a garantia decorrente da responsabilidade não era proporcional ao débito, nota que lhe conferia importância, no Direito romano (BETTI, 2006, p. 350). Modernamente, além de haver ação para exigir a prestação avançada, a responsabilidade, em caso de descumprimento, é proporcional ao débito. Com isso, débito e responsabilidade conjugaram-se organicamente (BETTI, 2006, p. 348).

Nada obstante as figuras da *obligatio* e do *debitum*, encontrem-se, atualmente fundidas numa mesma relação jurídica, amiúde titularizadas pela mesma pessoa, ainda existem relações jurídicas, em que há débito sem responsabilidade (ex. obrigação natural, dívida prescrita) ou em que débito e responsabilidade pertencem a pessoas distintas (ex. responsabilidade dos sucessores referida no art. 131 do CTN).

A tese dualismo estrutural da obrigação influenciou a elaboração do Código Tributário Nacional. Assim, embora a tese dualista pareça infrutífera a alguns doutrinadores¹², pertencente a campos não jurídicos¹³ (ALLORIO, 1962, p. 139) e estranha ao Direito Tributário¹⁴, para outros, entendemos necessário apresentá-la, porque didaticamente útil, na medida que permite “explicar a razão de sujeição passiva (que representa a possibilidade de o sujeito vir a ser impelido, pelo Estado, a satisfazer a obrigação – *obligatio*, *Haftung*) não se vincular, necessariamente à pessoa do contribuinte” (SCHOUERI, 2019, p. 585).

¹² José Souto Maior Borges entende ser necessária outra via metodológica para o estudo do Direito Tributário, “sem as repetições inúteis e ociosas, que tanto vêm marcando os estudos tributários, numa espécie de idolatria do preestabelecido” (BORGES, J. S. M., 2015, pp. 48–49).

¹³ Para Enrico Allorio, no direito tributário, não há consequências práticas oriundas da separação entre sujeito passivo (contribuinte) e responsável. Ambos devem pagar o tributo. Allorio ironicamente reflete que o teórico do direito poderia consolar o pagador assim: “Tu hai pagato; ma non come debitore, bensì come responsabile?” (ALLORIO, 1962, p. 140).

¹⁴ Para Giuliani Fonrouge, a teoria dualista não é admissível no Direito Tributário, porque “há uma equiparação absoluta entre devedor e responsável; ambos são sujeitos em igual grau e com idênticos efeitos ocupando a mesma posição diante do Estado” (FONROUGE, 1973, p. 119).

3.1.3 A solidariedade passiva

No Direito Privado, está previsto que “[h]á solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda” (art. 264, CC). Chama-se “solidariedade ativa”, quando concorrem múltiplos credores, e “solidariedade passiva”, quando concorrerem múltiplos devedores. Para o deslinde da questão proposta neste estudo, interessamos apenas a solidariedade passiva.

O termo “solidariedade” é oriundo dos étimos latinos, *solidus*, que significa “denso, sólido, maciço, compacto, consistente” (LÔBO, 2021, p. 65), e *solidum*, *soldum*, que expressam a ideia de “inteiro”, “compacto” (NABAIS, 2005, p. 111). No período de Cícero, o termo *solidus* foi usado com o significado de “inteiro, completo, totalidade de uma soma” (LÔBO, 2021, p. 65). Posteriormente, passou-se a utilizar a expressão *in solidum*, na acepção de totalidade (LÔBO, 2021, p. 65), em oposição às expressões *pro parte* e *pro rata* (PELLEGATTA, 2016, p. 1).

Paulatinamente, o termo “solidariedade” evoluiu. Passou a exprimir não mais a ideia de integralidade ou de totalidade da prestação, como ocorria em seu sentido latino original, mas a ideia de “assistência, cooperação e proteção entre os protagonistas da relação obrigacional” (PELLEGATTA, 2016, p. 2, tradução nossa).

Com efeito, no século XV, aduz Paulo Lôbo, o termo aparece “para significar comum a muitos, ‘de maneira que responde pelo todo’” (LÔBO, 2021, p. 65). No século XVII, o termo “solidariedade” passou a referir à “faculdade do credor de dirigir-se a qualquer um dos devedores da mesma dívida” (LÔBO, 2021, p. 65).

Como se percebe, a solidariedade não é um instituto criado numa jornada, mas o resultado de uma construção que atravessou anos, séculos, obra da jurisprudência e da doutrina (GAMBINERI, 2012, p. 5) e, que, ainda hoje é temerário dizer que está acabada.

Finalisticamente, a solidariedade é artifício tendente a salvaguardar os interesses do credor, atribuindo-lhe maior garantia, na medida que lhe é conferida a prerrogativa de exigir integralmente a prestação de qualquer um dos coobrigados, (GONÇALVES, 2017, p. 156; MIRAGEM, 2021, p. 124; PELLEGATTA, 2016, p. 5; PEREIRA, 2020b, p. 90).

Quanto mais pessoas estiverem solidariamente obrigadas à prestação, maiores são as chances e as garantias do adimplemento. A solidariedade, conforme detectou

Di Stefano Pellegatta, ampliou-se, na direção de maior proteção ao crédito, a partir da expansão comercial e do progresso social (PELLEGATTA, 2016, pp. 4–5). Relevante mencionar que a função de garantia do crédito, ínsita à solidariedade passiva, dá-se mediante a cisão entre o *debitum* e a responsabilidade, conforme aduz Beatrice Gambineri, apoiada nas lições de Giovanni Pacchioni (GAMBINERI, 2012, p. 53).

Na solidariedade passiva, necessariamente¹⁵, haverá múltiplos devedores, cada qual obrigado à prestação integral (*totum et totaliter*), “como se houvesse contraído, sozinho, a obrigação inteira” (PEREIRA, 2020b, p. 90), os quais estão unidos por um objetivo comum tendente à tutela do crédito¹⁶.

Por se tratar de exceção ao princípio *concurso partes fiunt*, a solidariedade não se presume: resulta de convenção entre as partes ou da lei (art. 265, CC). Daí a Paulo Lôbo asserir que “[a] solidariedade está nos próprios sujeitos, e não no objeto, como ocorre com a obrigação indivisível” (LÔBO, 2021, p. 65).

No que toca ao objeto da obrigação solidária, há discussões sobre a unidade da prestação. A corrente unitarista sustenta a existência de apenas um vínculo ligando credor e devedores, na solidariedade passiva, enquanto a corrente pluralista sustenta a existência de quantos vínculos forem os devedores. Há ainda posições intermediárias, como a que sustenta a existência de apenas um vínculo jurídico do qual irradiam tantas obrigações quantas forem os devedores¹⁷ e há quem sustente a existência de um *debitum* e de várias *obligationes* (GOMES, 2019b, p. 67).

Orlando Gomes asserir que, atualmente, a discussão carece de importância prática. Relata que, no Brasil, “o Código Civil pátrio adotou a teoria da unidade”, embora aceite consequências da tese pluralista, como a possibilidade de estipular prazos e condições distintas entre os devedores solidários (GOMES, 2019b, p. 68).

Na doutrina, a solidariedade passiva é analisada sob as perspectivas interna – relação entre os devedores com o credor – e externa, consistente na relação dos devedores entre si (PEREIRA, 2020b, p. 90).

¹⁵ A essência da solidariedade, conforme ensina Caio Mário, reside na pluralidade subjetiva e na unidade objetiva (PEREIRA, 2020b, p. 77).

¹⁶ De acordo com Bruno Miragem: “[h]á, na solidariedade, um objetivo comum, que une o interesse de credores ou devedores, visando à tutela do crédito” (MIRAGEM, 2021, p. 123).

¹⁷ “Não se pode cogitar de várias relações jurídicas, uma para cada devedor; a relação jurídica única é que identifica a solidariedade passiva, dela defluindo tantas obrigações quantos sejam os devedores. A pretensão é única, mas corresponde a tantas obrigações quantos forem os devedores, extinguindo-se quando um obrigado satisfizer toda prestação. [...] Sumariando, na solidariedade passiva tem-se a relação jurídica única, o crédito único e a pluralidade de obrigações. Do lado do credor (ou dos credores), a unicidade; do lado dos devedores, a pluralidade” (LÔBO, 2021, p. 68).

Sob a perspectiva externa, conforme já mencionado, a solidariedade apresenta-se orientada a elevar a garantia do credor. Disto resulta a prerrogativa de o credor exigir a prestação de quaisquer dos devedores. Ademais, havendo o adimplemento por quaisquer destes, opera-se a *solutio*.

De outro lado, internamente, a lógica é inversa. A responsabilidade é *pro rata*, de modo que, na hipótese de um dos devedores solidários solver a dívida, ele passa a ter o direito de exigir dos demais as respectivas quotas-parte (PEREIRA, 2020b, p. 95). Trata-se do direito de regresso, conforme explica Bruno Miragem.

O fundamento do direito de regresso do devedor solidário que paga a dívida, em relação aos demais codevedores, remonta à noção de que, embora a exigibilidade da dívida seja comum a todos (todos respondem por toda a dívida), em substância cada qual se aproveitou de parte dela, e nestes termos, deverá responder pela parcela (MIRAGEM, 2021, p. 137).

A solidariedade é extinta mediante as mesmas modalidades extintivas das obrigações em geral (LÔBO, 2021, p. 71), como o adimplemento (pagamento), remissão, compensação, transação, confusão etc. Modalidade própria de extinção da solidariedade é a renúncia do credor (art. 282, CC) e convenção por meio da qual estipula-se a conversão da obrigação solidária em obrigação fracionária, de modo que a responsabilidade de cada coobrigado passa a ser *pro rata*.

3.1.4 Institutos afins

No Direito, há institutos que se assemelham à obrigação solidária. Analisaremos os principais: a fiança, o endosso e o aval. Antecipamos que, embora os institutos em pauta possam ter, como nota, a solidariedade, com ela não se confundem.

3.1.4.1 Fiança

Trata-se de contrato unilateral, gratuito, acessório e *intuito personae*, em que uma pessoa assume a obrigação de pagar a dívida, na hipótese de o devedor não cumprir a prestação que lhe cabia. É contrato fundado na confiança: o fiador confia que o devedor cumprirá a prestação, ao passo que o credor confia no fiador e na garantia por ele conferida. A finalidade da fiança é a garantia da dívida alheia.

Sob a perspectiva dualista, o fiador tem, potencialmente, a *obligatio*, e o afiançado tem o *debitum*. Para Emilio Betti, há o acréscimo à responsabilidade do devedor de uma segunda responsabilidade: “além da reponsabilidade pelo débito do devedor, o fiador assume agora, um ‘débito próprio’ de caráter subsidiário: débito ‘de ressarcimento’, para o caso de o devedor não pagar o débito” (BETTI, 2006, p. 308).

De acordo com Orlando Gomes, a natureza “é a de um contrato subsidiário, por ter a execução condicionada à inexecução do contrato principal” (GOMES, 2019a). Deste modo, a exigibilidade da fiança tem, como pressuposto, o descumprimento da prestação da obrigação do contrato principal. Adicionalmente, a subsidiariedade do contrato de fiança torna o vínculo jurídico dependente da existência e da validade da obrigação (contrato) principal, à qual não sobrevive (GOMES, 2019a).

Via de regra, a responsabilidade do fiador é subsidiária, ou seja, há o benefício de ordem¹⁸. Este, contudo, pode ser renunciado (art. 828, I, CC), bem como pode haver pacto, em que o fiador se obriga como devedor principal ou solidário (art. 828, II, CC), o que costuma acontecer (GOMES, 2019a).

Havendo múltiplos fiadores, no entanto, a regra é de solidariedade entre eles (art. 829, CC), sendo permitida, no entanto, estipulação de fracionamento. A lógica presente entre os cofiadores, portanto, é inversa àquela existente entre fiador e devedor original.

Entre a fiança e a solidariedade há assaz semelhança, a ponto de haver uma corrente que espouse a tese de que a “estrutura fundamental da solidariedade passiva encontra-se na **mútua fiança**” (GONÇALVES, 2017, p. 134, grifo nosso). A semelhança se deve ao fato de a fiança e a solidariedade pertencerem ao gênero de cauções (GONÇALVES, 2017, p. 156).

Em que pese as semelhanças, não se confundem os institutos da solidariedade da fiança¹⁹. A solidariedade é instituto que gradua o vínculo entre os sujeitos passivos de uma obrigação, a qual pode ou não estar presente no contrato de fiança.

¹⁸ “Este *beneficium*, que era desconhecido no Direito Romano antigo e no período clássico, em que vigorava o princípio da solidariedade, independentemente de convenção, somente veio a integrar-se no sistema, ao tempo de Justiniano, que o introduziu no *Corpus Juris*. Irradiou-se depois, sobrevivendo nos Códigos da atualidade. Mas a prática dos negócios, generalizando a estipulação da fiança solidária, acabou por obter a restauração convencional da primitiva concepção romana da fiança sem o *beneficium excussionis*” (PEREIRA, 2020a, p. 445).

¹⁹ “Outras diferenças têm sido anotadas pela doutrina: o fiador só é responsável na falta do devedor principal; o devedor solidário é obrigado à prestação por inteiro; a fiança pode ser inferior ao valor da dívida afiançada; a solidariedade não se divide e abrange a totalidade da obrigação; se o fiador se torna insolúvel, o credor pode exigir outro, ao passo que a porção insolúvel recai sobre os demais devedores solidários; o fiador demandado pode valer-se do benefício de ordem, ou seja, exigir que

3.1.4.2 Aval

O aval é uma modalidade de garantia pessoal, por meio da qual um terceiro (avalista) garante o pagamento do título, nas mesmas condições do devedor (avalizado) (GONÇALVES, 2018, p. 653; TOMAZETTE, 2017, p. 305). Conforme esposa João Eunápio Borges, “o aval é a garantia tipicamente cambiária, literal e expressa” (BORGES, 1975, p. 16).

Sendo obrigação autônoma, “mesmo que a obrigação principal seja considerada nula, o aval permanece, salvo em virtude de vícios formais do título” (TOMAZETTE, 2017, p. 305).

O aval não se confunde com a fiança. Caio Mário diferencia esta daquele, em função de a fiança ser “uma garantia fidejussória ampla, e hábil a aceder a qualquer espécie de obrigação, convencional, legal ou judicial”, enquanto “o aval é restrito aos débitos submetidos aos princípios cambiários” (PEREIRA, 2020a, p. 441). Ademais o aval, ao contrário da fiança, não se sujeita à outorga uxória e gera sempre responsabilidade solidária. Na fiança, já vimos, a responsabilidade solidária decorre de estipulação expressa prevendo-a.

No mesmo diapasão, João Eunápio Borges, ao sustentar a impossibilidade de confundir o aval com a fiança, “cujo característico essencial é ser obrigação acessória de outra principal – de que depende –, ao passo que a responsabilidade do avalista subsiste, mesmo quando nula e juridicamente inexistente a obrigação garantida” (BORGES, 1975, p. 25). Daí a semelhança com a figura da *sponsio*, no direito romano, que habilitava a garantia de dívidas nulas (BORGES, 1975, pp. 25–26).

Esta autonomia do aval traz importantes revelações. Consoante magistério de João Eunápio Borges, embora o avalista ocupe a mesma posição jurídica do avalizado, “não se pode dizer, porém, que sua obrigação seja a mesma obrigação do avalizado, mas simplesmente que é obrigação da mesma espécie, do mesmo grau” (BORGES, 1975, p. 165).

Deveras, se obrigação do avalizado for nula, este vício não atinge a obrigação do avalista, que subsiste. Logo, da mesma obrigação não se trata. Portanto, no aval, a *obligatio* (do avalista) não se refere à mesma obrigação a que pertence o *debitum* (do avalizado), como ocorre entre fiador e afiançado. As obrigações são distintas.

primeiro sejam executados os bens do devedor afiançado, enquanto na solidariedade não se aplica esse benefício” (LÔBO, 2021, p. 70).

Não obstante, há estreita relação entre o *debitum* do avalizado e a *obligatio* do avalista, porquanto esta, apesar de autônoma, tem a finalidade de garantir o adimplemento daquele. Por isso, o pagamento feito pelo avalizado é exceção (a única) que pode ser oposta pelo avalista. João Eunápio Borges vê, nesta característica, resquícios da teoria dualista, posto que “o avalista, sendo responsável pelo pagamento, não é propriamente um devedor da soma cambial” (BORGES, 1975, p. 174).

Diferentemente da fiança, em que, geralmente, fiador e afiançado estão um defronte ao outro²⁰, no aval, “avalista e avaliado são dois coobrigados de igual responsabilidade” (BORGES, 1975, p. 197). Por isso, sujeitam-se às regras da solidariedade, o que permite ao credor acionar primeiramente qualquer deles. Não há benefício de ordem.

3.1.4.3 Endosso

O endosso consiste na aposição de assinatura, pelo credor, no verso ou anverso do título de crédito, transferindo os direitos de crédito a terceiro (GONÇALVES, 2018, p. 650).

Como regra geral, o endossante não responde pelo cumprimento da prestação (art. 914, CC)²¹, embora seja permitida estipulação, em que o endossante assume a responsabilidade pelo pagamento (art. 914, §1º, CC). Assim, o endossante, não obstante transfira a outrem o título de crédito, permanece a ele vinculado, “na condição de coobrigado, respondendo solidariamente para com o portador do título” (TOMAZETTE, 2017, p. 304).

Desta forma, o endosso assume a faceta de garantia pessoal, surgindo obrigação cambial acessória. Diferentemente do aval, que é obrigação autônoma – e, por isso, sobrevive a eventual nulidade ou anulação da obrigação cuja prestação avaliza –, o endosso, sendo obrigação acessória, é afetado pelos vícios da obrigação cuja prestação endossa, dado que o acessório segue o principal.

²⁰ Conforme anteriormente exposto, como regra geral, há benefício de ordem entre fiador e afiançado, sendo subsidiária a responsabilidade daquele. Isto pode ser alterado por acordo prevendo a solidariedade.

²¹ Exceção à regra geral é o cheque. Na lei especial (Lei Federal nº 7.357/85, chamada “Lei do Cheque”), está disposto que o endossante garante o pagamento, salvo disposição em contrário (art. 21). Inverte, pois, a lógica, em relação à regra geral.

Tendo em vista a autonomia ínsita às dívidas cambiárias, Werter R. Faria pontua que os sacadores, endossantes e avalistas são devedores solidários (FARIA, 1987, p. 47). De acordo com o jurista, “há tantas obrigações quanta assinaturas apostas no título” (FARIA, 1987, p. 48).

Diferenciam-se, no entanto, os coobrigados de mesmo grau (como, por exemplo, os co-endossantes), cuja ação de regresso não tem natureza cambiária (FARIA, 1987, p. 48), dos coobrigados de graus diferentes (como entre o sacador e o endossante, *e.g.*). Estes adquirem “o direito e regresso cambiário (íntegro) contra os signatários anteriores” (FARIA, 1987, p. 50).

A diferença, portanto, revela-se nas relações internas. Aquele que paga o título, terá ação cambiária de regresso contra os signatários anteriores, de graus distintos, mas não tem ação de regresso natureza cambiária contra os devedores de igual grau. Esta se dará conforme as regras gerais da solidariedade.

A exemplo da fiança e do aval, com os quais não se confunde, no endosso, o endossante tem a *obligatio*, não o *debitum*. Isto é, o endossante é responsável, em grau de solidariedade, pelo adimplemento de débito de terceiro, cabendo-lhe ação de regresso, de natureza cambiária o não, conforme o grau do acionado.

4 SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA

4.1.1 Princípios e deveres relevantes

4.1.1.1 Princípio da legalidade e da tipicidade

O princípio da legalidade tem origem anterior ao Estado de Direito (SCHOUERI, 2019, p. 294). A doutrina de vezo imputa seu surgimento à *Magna Carta*, outorgada por João Sem Terra, no ano de 1215, em que estaria inscrito o princípio *no taxation without representation* (AMARO, 2019, p. 136; MACHADO, 2019, p. 23). Todavia, Luís Eduardo Schoueri explica que este princípio remonta a um passado mais antigo.

Desde os tempos feudais, o tributo resultava de um consenso (SCHOUERI, 2019, p. 295). No ano de 614, com o Edito de Paris, foi proibido o tributo inaudito (SCHOUERI, 2019, p. 295). Isto já revelava que o tributo, mesmo na incipiente forma de *auxilium*, não resultava de mera imposição unilateral pelo detentor do poder, mas dependia de um consenso. Naturalmente, com o passar dos anos esse consenso foi

adquirindo formas mais específicas de expressão, como a representação por meio de um Parlamento (1265). Mais tarde, na Inglaterra, a iniciativa da instituição de um tributo restringiu-se aos *Commons* (representantes das comunidades e regiões), cabendo aos *Lords* apenas a aceitação ou rejeição (SCHOUERI, 2019, pp. 298–299).

Essa gênese do princípio da legalidade conduziu ao seu primeiro sentido: “o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam” (MACHADO, 2019, p. 23). O segundo sentido, “o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas” (MACHADO, 2019, p. 23), surge depois, com o Estado de Direito, fazendo com que a relação tributária deixe de ser uma relação de poder e torne-se uma relação jurídica (MACHADO, 2019, p. 25).

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade está previsto, de forma mais ampla, no art. 5º, II, da Constituição Federal (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”), e, especificamente no campo do Direito Tributário, no art. 150, I, CF (é vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”). Luís Eduardo Schoueri pontua que o constituinte não foi redundante. Se a norma geral (art. 5º, II, CF) exige comportamento “em virtude de lei²²”, a norma específica exige a própria lei (SCHOUERI, 2019, p. 304).

Isto significa que, em matéria tributária, há reserva absoluta de lei, no que se refere à instituição ou majoração de tributo, vale dizer, há a exigência de que o veículo introdutor seja lei, em sentido material e formal (MACHADO, 2019, p. 43). Hugo de Brito Machado assere que o sentido da expressão “exigir ou aumentar” (art. 150, I, CF) tem o sentido de instituir ou majorar o tributo (MACHADO, 2019, p. 30).

A instituição de um tributo implica sua criação, isto é, “estabelecer todos os elementos necessários à determinação da expressão monetária e do sujeito passivo da respectiva obrigação” (MACHADO, 2019, p. 33). Consoante explica Misabel Derzi, a lei formal deve disciplinar os aspectos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo do tributo (BALEEIRO, ALIOMAR; DERZI, 2003, p. 67). Do ponto de vista lógico, tanto o antecedente (hipótese de incidência²³) quanto o consequente (sujeito

²² A expressão “em virtude de lei” não exige que o comportamento seja diretamente exigido mediante regra positivada em lei formal. Ela contempla também as hipóteses em que o Poder Legislativo, por meio de lei, autoriza outro poder, e.g. o Poder Executivo, a prever conduta por meio de normativos infralegais (SCHOUERI, 2019, p. 303).

²³ Geraldo Ataliba, que cunhou a expressão “hipótese de incidência”, a compreende como o conjunto dos aspectos pessoal, material, temporal e espacial (ATALIBA, 2018, p. 78). Nesta monografia, acentuando o termo “hipótese” e nos filiando à tese da regra-matriz de incidência apresentada por Paulo de Barros Carvalho, utilizaremos a expressão “hipótese de incidência” como a reunião dos

passivo, base de cálculo e alíquota) devem ser disciplinados por lei formal (SCHOUERI, 2019, p. 308).

Como consequência da reserva absoluta de lei, a Administração Tributária não tem o poder de decisão: realizada a hipótese de incidência, nasce a obrigação tributária, tendo com o objeto a prestação pecuniária no montante previsto pela lei, devendo a autoridade administrativa constituir o crédito tributário (art. 142, parágrafo único, CTN).

Alberto Xavier ensina que a reserva absoluta de lei “fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação subsumir o fato na norma” (XAVIER, 2001, p. 18). Desta conotação do princípio da legalidade e da explicitação contida no art. 146, III, CF (XAVIER, 2001, p. 21), é extraído o princípio da tipicidade, que tem, “como corolários o princípio da seleção, o princípio *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada”(XAVIER, 2001, p. 18) .

O princípio da exclusividade é dirigido ao legislador, proibindo-lhe instituir tributos mediante a adoção de cláusulas gerais. O legislador deve selecionar as realidades que pretende tributar (XAVIER, 2001, p. 18).

O princípio do *numerus clausus* especifica que a “tipologia tributária é inegavelmente taxativa” (XAVIER, 2001, p. 19), de modo que o conseqüente somente se aplica se o fato corresponder, em todos os elementos, à hipótese.

O princípio do exclusivismo indica que a hipótese de incidência não é apenas necessária, mas também é suficiente à tributação (XAVIER, 2001, p. 19).

Por sua vez, o princípio da tipicidade fechada:

[...] exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta (XAVIER, 2001, p. 19).

A doutrina tem criticado a adoção da expressão tipicidade²⁴. Conforme leciona Misabel Derzi, em percuciente estudo sobre conceito e tipo:

aspectos material, temporal e espacial, que formam o antecedente, reservando o aspecto pessoal, assim como o aspecto quantitativo, para o conseqüente da aludida regra-matriz.

²⁴ “Os autores espanhóis e portugueses e os penalistas em geral emburilharam o fato gerador (*Tatbestand*) com o tipo (*Typus*), o que conduziu à insuportável confusão em torno da tipicidade, que chegou a ser considerada fechada” (TORRES, 2018, pp. 235–236).

Os tipos propriamente ditos [...] são ordens fluidas, que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, em que a totalidade é critério decisivo para a ordenação dos fenômenos aos quais se entende. São notas fundamentais ao tipo a abertura, a graduabilidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade (DERZI, 2018, p. 65).

Portanto, “os tipos são necessariamente abertos” (BALEEIRO, ALIOMAR; DERZI, 2003, p. 125), sendo *contradictio in terminis* a tipicidade fechada. O tipo opõe-se ao conceito, que “será sempre operacionalmente fechado, tenderá à classificação e à axiomatização ainda que cognitivamente suporte modificação” (DERZI, 2018, p. 52). Isto é, os conceitos são fechados e denotam “o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionada da realidade” (BALEEIRO, ALIOMAR; DERZI, 2003, p. 127).

De acordo com Misabel Derzi, “o raciocínio jurídico tem como objetivo a determinação conceitual e a subsunção, ainda que na periferia do conceito” (DERZI, 2018, p. 81). Ao fim, a jurista conclui que “a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e praticabilidade determinam a tendência conceitual prevalente no direito tributário” (DERZI, 2018, p. 287).

Independentemente da questão terminológica, a doutrina majoritária compreende que, no Direito Tributário, é adotado o método subsuntivo, o que exige determinação conceitual, de modo que cabe o legislador definir, com maior precisão possível, a hipótese tributária (SCHOUERI, 2019, p. 315).

Em que pese desejável a precisão, Luís Eduardo Schoueri detecta ser “corriqueiro o emprego de cláusulas gerais e conceitos tributário em matéria tributária” (SCHOUERI, 2019, p. 318). Com efeito, a presente monografia deve-se ao uso do conceito indeterminado de “interesse comum”.

O uso de conceitos indeterminados, contudo, não implica mitigação da segurança jurídica, porquanto eles “podem ser determinados no momento da aplicação” (SCHOUERI, 2019, p. 318). Tampouco os conceitos indeterminados são contraditórios ao princípio da legalidade (SCHOUERI, 2019, p. 319). Isto porque “[a] lei já não se apresenta como instrumento rígido, impermeável à realidade social; as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados nela empregados permitem sua adaptação às exigências do caso concreto” (SCHOUERI, 2019, p. 319).

Assim, diante de conceitos indeterminados, faz-se necessário que o operador do direito, por meio da atividade interpretativa, extraia argumentos suficientes para justificar a pretensa aplicação da norma, determinando, assim, seu sentido.

4.1.1.2 Princípio da segurança jurídica

Hugo de Brito Machado afirma que “sistema normativo que não tende a preservar a justiça nem a segurança, efetivamente não é Direito” (MACHADO, 2019, p. 129). A justiça é um dos objetivos da República Federativa do Brasil, ao lado da liberdade e da solidariedade (art. 3, I, CF). A segurança jurídica é instrumento de realização de direitos fundamentais da liberdade e da propriedade, assim como de realização das finalidades estatais (ÁVILA, 2019b, p. 283).

Chamada de sobreprincípio (PAULSEN, 2019, p. 81), de cânone ou princípio (CARVALHO, 2019, p. 182) ou de norma-princípio (ÁVILA, 2019b, p. 286), a segurança jurídica diz respeito, em linhas gerais, ao sentimento de previsibilidade, “que tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza” (CARVALHO, 2019, p. 182).

Humberto Ávila, em profunda investigação sobre a segurança jurídica, a percebeu em duas dimensões: a dimensão estática, concernente ao “problema do conhecimento do Direito” (ÁVILA, 2019b, p. 308); e a dimensão dinâmica, referente aos “problemas de realização do Direito” (ÁVILA, 2019b, p. 363).

À dimensão estática, corresponde o aspecto da cognoscibilidade do Direito; à dimensão dinâmica, os aspectos da confiabilidade e da calculabilidade. Todos os aspectos devem ser contemplados equilibradamente. A concepção de equilíbrio, e não a de certeza, conduziu o conceito proposto por Humberto Ávila (ÁVILA, 2019b, p. 289). A segurança jurídica é:

[...] uma norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um lado de confiabilidade de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade - me engano, frustração, surpresa e arbitrariedade - plasmar digna irresponsavelmente seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro (ÁVILA, 2019b, p. 286).

A cognoscibilidade diz respeito à compreensão dos conceitos normativos, pelos cidadãos, não obstante as margens de indeterminação. Trata-se de um estado de coisas que permite a “compreensão, material e intelectual, de estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, materiais e procedimentais”, o que se dá mediante a “acessibilidade, abrangência, clareza, determinabilidade e abrangência” (ÁVILA, 2019b, p. 286) destas estruturas.

De acordo com Humberto Ávila, a indeterminabilidade de sentido, em alguma medida, é própria da linguagem. Todavia, há “núcleos de sentidos já fixados intersubjetivamente, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, ao longo do seu uso [do conceito], dos quais o intérprete não pode se afastar” (ÁVILA, 2019b, p. 269). Isto, contudo, não significa imutabilidade. Até porque, respeitado o núcleo de sentido, as normas podem ter mais de uma alternativa de interpretação.

A cognoscibilidade é a capacidade de compreensão destas alternativas (ÁVILA, 2019b, p. 284). Destarte, o conceito de segurança jurídica está “centrado no controle argumentativo” e é “constatável por meio do uso da linguagem, por meio de conhecimento de critérios e estruturas hermenêuticas” (ÁVILA, 2019b, p. 290). Este caráter argumentativo é permeado pela racionalidade e pela coerência (ÁVILA, 2019b, p. 291).

Para estreitar o sentido, reduzindo a zona de indeterminação, Humberto Ávila sugere a busca de conceitos pré-constitucionais, infraconstitucionais, verificar processos anterior de determinação conceitual. Admite argumentos “linguísticos, sistemáticos, genéticos e pragmático”, embora sustente “a prevalência dos argumentos linguísticos e sistemáticos, sempre com suporte final na coerência substancial dos argumentos” (ÁVILA, 2019b, p. 296).

No tocante à dimensão dinâmica, o aspecto da calculabilidade concerne à “capacidade de antecipar e de medir o espectro reduzido e pouco variável de consequências atribuíveis abstratamente a atos ou fatos, e o espectro reduzido de tempo dentro do qual a consequência definitiva será efetivamente aplicada” (ÁVILA, 2019b, p. 286).

Finalmente, o aspecto da confiabilidade “denota um estado de coisas em que os atos de disposição dos direitos fundamentais de liberdade são respeitados por meio do Direito, graças à existência de estabilidade, de durabilidade e de irretroatividade do ordenamento jurídico” (ÁVILA, 2019b, pp. 286–287).

Assim, a segurança jurídica envolve a compreensão do conceito normativo, a antecipação (previsibilidade) das consequências e a certeza não haverá alterações abruptas e retroativas, que tornem o sistema instável. Daí porque frequentemente o princípio da segurança jurídica é associado outros princípios como o da não surpresa (MACHADO, 2019, pp. 128–129), da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e o princípio da confiança (PAULSEN, 2019, p. 81).

Nesta monografia, na busca da determinação de um sentido para a expressão “interesse comum” (art. 124, I, do CTN), faremos uma pesquisa genética, complementada pelas lições trazidas pela doutrina e a compreensão jurisprudencial. Com isto, pretendemos conhecer o núcleo de significação para, após, aperfeiçoar os limites, à luz do sistema jurídico brasileiro.

4.1.1.3 Princípio da solidariedade social

A solidariedade é valor essencial à vida comunitária e guarda intrínseca relação com os valores da liberdade e da justiça, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, I, CF).

Conforme as lições de Ricardo Lobo Torres, a relação entre a solidariedade e a liberdade dá-se mediante o estabelecimento de “vínculo de fraternidade entre os que participam do grupo beneficiário de prestações positivas”. Já a relação com a justiça dá-se por meio da criação de “vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição dos bens sociais” (TORRES, 2005, p. 199).

Na origem, o valor solidariedade esteve associado às ideias aristotélicas de justiça distributiva (CONTIPELLI, 2010, p. 99). Modernamente, a solidariedade fez-se presente entre os ideais da Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade. Fraternidade, para Ricardo Lobo Torres, é solidariedade (TORRES, 2005, p. 198).

No Estado Liberal, marcado pelo individualismo, a solidariedade perdeu relevância, embora não estivesse ausente. A característica marcante deste período foi a limitação do poder mediante a imposição de freios jurídicos (SOUZA JUNIOR, 2002, p. 21). A tributação era vista como agressão, de qual o indivíduo se defendia sob a égide do direito (GRECO, 2019, p. 143). É o berço dos princípios da legalidade e da tipicidade, anteriormente examinados, de sorte que “o detentor do patrimônio [...] só vai concordar com aquilo que a lei disser expressamente e em minúcias” (GRECO, 2019, p. 144).

No final da segunda metade do século XIX, com o enfraquecimento do liberalismo, incapaz de garantir as condições existenciais minimamente compatíveis com a dignidade a todos (CONTIPELLI, 2010, pp. 106–108), teve início o movimento solidarista, conduzido por pensadores como Émile Durkheim e Léon Duguit (CONTIPELLI, 2010, p. 109).

Émile Durkheim vislumbra a presença de duas formas de solidariedade.

A primeira, a que o sociólogo denominou de “solidariedade mecânica ou por similitudes”, decorre da consciência coletiva ou comum, isto é, do “conjunto de crenças e dos sentimentos comuns à média dos membros de uma mesma sociedade” (DURKHEIM, 2016, p. 83). Os membros do grupo unem-se em função das semelhanças e formam uma sociedade coesa (DURKHEIM, 2016, p. 105).

Esta forma de solidariedade é o fundamento sobre o qual é erigido o direito penal. Os tipos penais representam as condutas que mais afrontam o consciente coletivo, que revida mediante a aplicação de penas. Aplica-se, pois, a justiça retributiva²⁵. A pena, no contexto de solidariedade mecânica, mantém a coesão social. Ela “aproxima as consciências honestas e as concentra²⁶” (DURKHEIM, 2016, p. 102).

A segunda forma de solidariedade foi chamada de “solidariedade decorrente da divisão do trabalho ou orgânica”. A sociedade resulta da cooperação entre os membros, cada qual com diferentes e complementares potenciais. Nesta forma de solidariedade, cada ser humano participa da sociedade por meio de sua arte, oferecendo-a aos demais, de cujas artes também necessita.

No contexto de solidariedade orgânica, o direito “tem como incumbência regular as diferentes funções do corpo, de modo que colaborem harmonicamente” (DURKHEIM, 2016, p. 123). É o ensejo para a criação do direito privado (familiar, sucessório, contratual, empresarial etc.). Justamente porque estas normas não se fundam em um consciente coletivo, a reação à transgressão dá-se em menor

²⁵ Diz Durkheim: “a força que é atacada pelo crime e o que o rechaça é, portanto, a mesma: é produto das similitudes sociais mais essenciais e tem como efeito manter a coesão social que resulta destas similitudes” (DURKHEIM, 2016, p. 106).

²⁶ Mesmo no microcosmo de nossas relações pessoais, após temos nossas convicções mais profundas atacadas, buscamos a companhia daqueles que comungam conosco destas convicções, o que a fortalece. Na sociedade, o cometimento do crime tem a mesma repercussão. Reforça a consciência coletiva. De relevo a passagem abaixo: “[...] quando ocorre o crime, se as consciências que ele ofende não se unissem para mostrar umas às outras que continuam em comunhão, que tal caso particular é uma anomalia, elas não poderiam deixar de se abalar com o tempo”. (DURKHEIM, 2016, p. 103)

proporção. Daí a reação exigir apenas a reparação do dano, inexistindo o desejo coletivo de represálias ao ofensor. Aplica-se, assim, a justiça restaurativa.

Se, de um lado, a solidariedade mecânica dá-se em detrimento da individualidade, na medida que se concentra na consciência coletiva²⁷, de outro lado, na solidariedade orgânica, “a individualidade do todo aumenta ao mesmo tempo que das partes; a sociedade torna-se mais capaz de se mover com harmonia, ao mesmo tempo que cada um de seus elementos tem mais movimentos próprios” (DURKHEIM, 2016, p. 126).

Para Ernani Contipelli, embora a teoria de Durkheim tenha sido objeto de críticas, foi importante para o Direito, porquanto inspirou o chamado “solidarismo jurídico”, “na medida em que considera o Direito como uma forma de manifestação exterior do fenômeno social” (CONTIPELLI, 2010, p. 116).

Efetivamente, Léon Duguit, expoente do solidarismo jurídico, adota a tese de Émile Durkheim²⁸, à exceção da hipótese de consciência coletiva (DUGUIT, 2009, p. 46). O jurista francês pressupõe que a existência do homem coincide com a formação de grupos sociais²⁹, os quais são unidos pela solidariedade (DUGUIT, 2009, p. 45).

Da solidariedade que une os seres humanos, Léon Duguit infere o imperativo de “não praticar nada que possa atentar contra a solidariedade social sob qualquer de suas formas e, a par com isso, realizar toda atividade propícia organicamente” (DUGUIT, 2009, p. 45).

Deste imperativo decorrem os deveres e os direitos, inclusive de liberdade³⁰. O ser humano tem direitos porque tem deveres de desempenhar seu papel social para o que precisa desenvolver suas aptidões³¹. Os homens não têm direitos inatos, em razão da dignidade de sua natureza humana. Os direitos tão somente correspondem

²⁷ Esta forma de solidariedade “está em seu ponto máximo, quando a consciência coletiva abrange exatamente nossa consciência total e coincide com ela em todos os pontos; mas, nesse momento, nossa individualidade é nula” (DURKHEIM, 2016, p. 124).

²⁸ “[...] os homens de um mesmo grupo social são solidários entre si – primeiramente porque têm necessidades comuns cuja satisfação reside na vida em comum; e em segundo lugar porque têm anseios e aptidões diferentes cuja satisfação efetiva-se pela troca de serviços recíprocos, relacionados exatamente ao emprego de suas aptidões” (DUGUIT, 2009, p. 41).

²⁹ “Partimos do fato incontestável de que o homem vive em sociedade, sempre viveu e só pode viver em sociedade com seu semelhante” (DUGUIT, 2009, p. 39).

³⁰ “A liberdade é um direito porque o homem tem o dever de desenvolver sua atividade tão plenamente quanto possível, uma vez que sua atividade individual é fator essencial da solidariedade por divisão de trabalho” (DUGUIT, 2009, p. 47).

³¹ Segundo Duguit, o ser humano “tem o ‘direito’ de praticar todos aqueles atos com os quais coopera na solidariedade o social, refutando, por outro lado, qualquer obstáculo à realização do papel social que lhe cabe” (DUGUIT, 2009, p. 47).

ao espaço de liberdade necessário ao exercício do papel social de cada ser humano, na divisão social do trabalho, razão pela qual variam conforme os distintos papéis sociais (DUGUIT, 2009, p. 46).

A partir do século XX, paulatinamente consolida-se o valor da solidariedade social, especialmente com o advento do Estado Social³², que se estruturava sobre o primado da igualdade material (CONTIPELLI, 2010, pp. 122–127). Este movimento, que reaproximava a ética do Direito (TORRES, 2005, p. 198), foi percebido sobretudo nas Constituições posteriores à Segunda Guerra Mundial, que “passaram a instalar em seus conteúdos o valor fundamental da dignidade da pessoa humana, realçando suas dimensões solidárias” (CONTIPELLI, 2010, p. 129).

Se, no Estado Liberal, a tônica era a limitação do poder do Estado, em benefício da liberdade individual, no Estado Social, o “Estado atua sobre a sociedade, reestruturando-a e condicionando seu existir” (SOUZA JUNIOR, 2002, p. 75), dando ensanchas ao intervencionismo estatal.

Nas décadas de 60 e 70, em razão da crise do Estado Social, houve um retorno aos ideais liberais (CONTIPELLI, 2010, pp. 130–131). Nada obstante, Ernani Contipelli pontua que “a legitimação jurídica da solidariedade social permanece aparentemente intacta ao processo de falência que se instaura no Estado Social” (CONTIPELLI, 2010, p. 132). Isto porque o valor da solidariedade permaneceu positivado nos textos constitucionais.

Conforme avalia Marco Aurélio Greco, no Estado Democrático de Direito (que conjuga o Estado de Direito e o Estado Social), são postulados valores coletivos, interesses sociais. A liberdade individual, neste contexto, perde a primazia (GRECO, 2019, p. 313). Passam a ser invocadas a solidariedade, a capacidade contributiva e a isonomia (GRECO, 2019, p. 315). Nesse sentido: “[v]alores supremos são vistos como antecedentes à própria ideia de Estado e justifica-se a instituição deste apenas como meio para alcançar o fim desejado pela sociedade” (GRECO, 2019, p. 327).

No ordenamento jurídico brasileiro, a solidariedade social figura com um dos objetivos da República Federativa do Brasil³³, ao lado dos objetivos da justiça e da

³² Contribuíram, também, para a formação do Estado Social “as crises cíclicas do sistema capitalista, especialmente a grande depressão de 1929, [que] obrigaram a uma revisão da postura liberal clássica, que se mostrou incapaz de responder ao desafio do desemprego e da paralisação das atividades econômicas” (SOUZA JUNIOR, 2002, p. 70).

³³ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I, CF).

liberdade. Disto se extrai que, a justiça resulta da composição dos valores da liberdade e da solidariedade (GRECO, 2005, p. 173), inexistindo precedência de um sobre o outro³⁴.

A solidariedade social, no direito pátrio, não se encerra em sua dimensão de valor, isto é, enquanto norma programática, mas projeta-se também como princípio constitucional³⁵, relacionando-se com os princípios da liberdade, da justiça e da segurança (TORRES, 2005, p. 199).

Seja em sua dimensão axiológica ou principiológica, a solidariedade social apresenta-se sob as perspectivas horizontal e vertical. A primeira compreende os direitos que dela decorrem, mormente dos direitos sociais a cargo do Estado e os direitos de terceira³⁶ (CONTIPELLI, 2010, p. 171) e quarta geração³⁷ (NABAIS, 2005, p. 114). Por isso é chamada por José Casalta Nabais de “solidariedade paterna”. A segunda compreende os deveres, a que o citado jurista denominou “solidariedade fraterna”. Nesta, estão inseridos tanto os deveres do Estado, quanto os deveres da própria comunidade (NABAIS, 2005, p. 115).

Nesta monografia, que versa sobre o Direito Tributário, interessa-nos sobretudo a perspectiva vertical da solidariedade social, vale dizer, os deveres a que se sujeitam os membros da comunidade como meio para permitir que o Estado realize os direitos sociais constitucionais previstos, além de colaborar para a consecução do bem comum, conforme pontua Ernani Contipelli.

[...] os deveres fundamentais informados pela solidariedade correspondem aos encargos atribuídos aos membros da sociedade, os quais se espera que sejam espontaneamente cumpridos, mas que podem ser perfeitamente exigidos pelo Estado como ônus advindo da obrigação de colaborar na

³⁴ Isto é, “sociedade ‘justa’ é aquela que pondera a liberdade e a solidariedade, aquela que, ao mesmo tempo, consagra valores de ambos os vieses” (GRECO, 2005, p. 174).

³⁵ No mesmo sentido, Paulo Caliendo: “O **princípio da solidariedade** é um princípio implícito que está no sistema constitucional brasileiro” (CALIENDO, 2020, p. 211, grifo nosso) e Hugo de Brito Machado: “A solidariedade social não é apenas uma ideia. É um princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988” (MACHADO, 2009a, p. 45).

³⁶ “Dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, os direitos da terceira geração tendem a cristalizar-se no fim do século XX, enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Têm por primeiro destinatário o gênero humano mesmo [...]. Emergiram eles da reflexão sobre temas referentes ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente, à comunicação e ao patrimônio comum da humanidade” (BONAVIDES, 2017, pp. 583–584).

³⁷ “São direitos da quarta geração o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo. Deles depende a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência” (BONAVIDES, 2017, p. 586).

consecução do bem como, como, por exemplo, o dever de pagar tributos (CONTEPELLI, 2010, p. 149).

A solidariedade, pois, vincula o sujeito de deveres e direitos, daí a aglutinar-se ao conceito de cidadania³⁸, dando origem à chamada “cidadania solidária” por José Casalta Nabais (NABAIS, 2005, p. 124), que implica:

[...] o empenhamento simultaneamente estadual e social de permanente inclusão de todos os membros na respectiva comunidade de modo a todos partilharem um mesmo denominador comum, um mesmo “chão comum”, que assim os torne cidadãos de corpo inteiro desta comunidade (NABAIS, 2005, pp. 125–126).

Um dos deveres ínsitos à cidadania solidária, conforme constou alhures, é o dever de pagar impostos³⁹, decorrência necessária do Estado Fiscal⁴⁰, consagrado expressa ou implicitamente nas Constituições, pressuposto “da existência e do funcionamento da comunidade organizada politicamente num estado democrático” (NABAIS, 2015, p. 102). Por isso José Casalta Nabais defende que imposto não deve ser visto como um mero poder ou sacrifício para os cidadãos, mas “como contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado” (NABAIS, 2015, p. 185).

Impende sublinhar que a solidariedade social, embora genitora do dever de pagar impostos, não se basta para justificar a tributação, conforme advertiu Humberto Ávila (ÁVILA, 2005, p. 69). Com efeito, o poder de tributar não dispensa o princípio da legalidade nem está autorizado a ultrapassar os limites constitucionais, mesmo para realizar o objetivo (valor) da solidariedade. No entanto, como explica Marco Aurélio Greco, o poder de tributar deve ser “funcionalmente justificado”, porquanto:

[...] só encontra fundamento constitucional, na medida em que, além de atender os requisitos formais e materiais de sua emanção, os preceitos por ele editados estejam no plano concreto efetivamente direcionados à busca da construção da sociedade livre, justa e solidária ou, pelo menos, que não neguem o valor solidariedade social nem prejudiquem, dificultem ou discriminem as formas sociais de cooperação (GRECO, 2005, p. 177).

³⁸ A cidadania aqui vista como qualidade dos indivíduos que possuem direitos e deveres, enquanto membros da comunidade (NABAIS, 2005, p. 119). Desta noção de cidadania não se afasta a pessoa jurídica, havida não apenas como objeto de direito, mas como sujeito (de direito e deveres), conforme se exposto mais adiante.

³⁹ Ao examinar o ordenamento jurídico pátrio, Regina Helena Costa concluiu que “[n]a seara tributária, a solidariedade social impõe a todos contribuírem para a consecução dos objetivos que a sociedade pretende alcançar, vale dizer, exige uma solidariedade contributiva” (COSTA, R. H., 2020, p. 108).

⁴⁰ Estado fiscal é aquele “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos” (NABAIS, 2015, p. 192), de que é exemplo o Estado brasileiro.

Em que pese a solidariedade social esteja prevista em norma programática, há de se reconhecer o seu caráter jurídico, com vistas a conferir a máxima eficácia da Constituição. Consoante escólio de Paulo Bonavides, “sem esse reconhecimento⁴¹, jamais será possível proclamar a natureza jurídica da Constituição, ocorrendo em consequência a quebra de sua unidade normativa” (BONAVIDES, 2017, p. 241).

Se o princípio da solidariedade social não é suficiente para justificar *per se* a tributação, como deveras reconhecemos, então sua força jurídica será exercida na interpretação das regras, notadamente daquelas que contenham conceitos indeterminados, de maneira que o intérprete adote o sentido que melhor lhe promova⁴². Nesse sentido espousa Ernani Contipelli:

[...] a invariante axiológica da solidariedade social, presente no campo da experiência jurídica, representa valor fundamental e determinante para a devida compreensão, aplicação e integração das normas que compõem a ordem positivada, atuando como verdadeiro referencial hermenêutico para a própria compreensão do Direito e de suas estruturas, revelando sua faceta principiológica, na medida em que participa ativamente da atribuição de sentido e consistência lógica aos enunciados pertencentes a este sistema vinculando-os ao plano sócio-cultural (CONTIPELLI, 2010, p. 158).

Esta força interpretativa, insta ressaltar, tomando de empréstimo as lições de Humberto Ávila, não tem o condão de desprezar os núcleos de significados das regras, “nem mesmo a pretexto de prestigiar algum valor constitucional, supostamente de maior hierarquia” (ÁVILA, 2005, p. 73). Ademais, não obstante a presença de conceitos indeterminados, o intérprete também deve observar eventual determinação de sentido resultante do uso e/ou do próprio sistema em que inserida a regra (ÁVILA, 2005, p. 73).

Respeitado o núcleo semântico e eventual determinação de sentido, havendo mais de uma possível interpretação, há de se adotar aquela que melhor realize os princípios constitucionais, estabelecendo-se, argumentativamente, a prevalência de uns sobre outros, em caso de conflito. É o que leciona Humberto Ávila:

Como teoria geral da interpretação, portanto, a hipótese que melhor explica a atividade da interpretação é a teoria cognitivista moderada. Com efeito, a interpretação pode ser melhor entendida como a reconstrução de significados possíveis admitidos pelos termos objeto de interpretação e a escolha de um

⁴¹ No excerto, Paulo Bonavides refere-se às normas programáticas.

⁴² “[...] o vínculo programático do princípio geral contido porventura em lei constitucional não somente obriga como prevalece sobre norma ordinária, **reconhecendo-se-lhe também eficácia interpretativa sobre a norma cativa, que não deve contradizer o princípio donde emana**” (BONAVIDES, 2017, p. 253, grifo nosso).

desses significados, baseada em um ou mais argumentos e em regras de prevalência entre eles (ÁVILA, 2019a, p. 34).

Na interpretação, há de se considerar que o princípio da solidariedade guarda íntima relação com o princípio da capacidade contributiva⁴³, os quais não apresentam relação conflitual, mas complementar⁴⁴.

Juarez Freitas propôs dez preceitos para uma interpretação sistemática constitucional. Eis o quarto preceito: “o intérprete deve guardar vínculo com a excelência ou otimização máxima da efetividade do discurso normativo relacionado aos objetivos fundamentais da Constituição (no caso brasileiro, os arrolados no art. 3º)” (FREITAS, 2010, p. 200). Recomenda o autor: “prefira-se, em lugar da leitura estéril, a exegese jurisdicional endereçada à plenitude vinculante dos princípios e objetivos fundamentais da Constituição” (FREITAS, 2010, p. 202).

Em nosso caminho exegético, adotaremos os princípios como diretrizes hermenêuticas a fim de lapidar a extensão semântica do conceito indeterminado de “interesse comum”, previsto no art. 124, I, do CTN.

4.1.1.4 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está positivado em nossa Constituição, no §1º do art. 145: “[s]empre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”⁴⁵. A gênese deste princípio, no entanto, é muito mais antiga. Alfredo Augusto Becker assere que o princípio da capacidade contributiva teve origem “no ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos” (BECKER, 2018, p. 51).

⁴³ “Com a reaproximação entre ética e direito procura-se justificar a capacidade contributiva pelas ideias de solidariedade ou fraternidade” (TORRES, 2005, p. 200). No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco (GRECO, 2005, pp. 178–181).

⁴⁴ Conforme Regina Helena Costa: “[...] em nosso sentir, a solidariedade social, no contexto tributário, emana da própria diretriz da função social da propriedade, porquanto o dever de contribuir para a sustentação do Estado, na medida das possibilidades econômicas do sujeito, consubstancia um elemento constitutivo dessa função” (COSTA, R. H., 2012, p. 43).

⁴⁵ Antes, já constava no art. 202 da Constituição de 1946, sendo para muitos a estreia deste princípio no ordenamento jurídico pátrio (COSTA, R. H., 2012, p. 21; GRECO, 2019, p. 330). Outros, como Luciano Amaro e Aliomar Baleeiro veem, no art. 179, XV, da Constituição Imperial de 1824, o embrião do princípio da capacidade contributiva, no Brasil (AMARO, 2019, p. 165; BALEEIRO, ALIOMAR; DERZI, 2003, p. 687).

O conceito aberto da expressão “capacidade contributiva” já foi objeto de críticas⁴⁶. Sob uma perspectiva dêontica, Paul Kirchhof leciona que o princípio da capacidade contributiva implica que “a carga tributária individual deve ser dimensionada em conformidade com a capacidade de cada indivíduo de prover prestações tributária de acordo com suas condições econômicas” (KIRCHHOF, 2016, p. 27). De forma mais apurada, Andrei Pitten Velloso, assim define o retrocitado princípio:

A capacidade contributiva consiste na disponibilidade de meios econômicos para arcar com a tributação e, desse modo, concorrer ao custeio das despesas pública. Não se confunde com a capacidade econômica (mera disponibilidade de meios econômicos), pois a pressupõe e exige um plus (VELLOSO, 2012, p. 68).

A ideia de que os cidadãos devem contribuir para o Estado conforme sua capacidade “soa legítima”, conforme Regina Helena Costa⁴⁷, sobretudo porque alinhada com os princípios da proporcionalidade e da isonomia, conotações da justiça⁴⁸. Adicionalmente, a doutrina amiúde associa princípio da capacidade contributiva ao princípio da igualdade, como Luciano Amaro⁴⁹, Paulo de Barros Carvalho⁵⁰, Paul Kirchhof⁵¹, Humberto Ávila⁵², Misabel Derzi⁵³ e Regina Helena

⁴⁶ Alfredo Augusto Becker afirmava que, “[e]sta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações” (BECKER, 2018, p. 515). Críticas de semelhante jaez também foram conferidas por Marco Aurélio Greco, em que pese reconhecesse a importância do princípio da capacidade contributiva.

⁴⁷ “[...] a graduação tributária fixada em função da capacidade econômica dos sujeitos soa legítima, conformando-se aos ditamos do princípio da isonomia” (COSTA, R. H., 2012, p. 41).

⁴⁸ Associar o princípio da capacidade contributiva ao ideal de justiça é frequente, na doutrina. Hugo de Brito Machado refere que “o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como um princípio de justiça” (MACHADO, 2019, p. 72). Para Luciano Amaro, “é um imperativo de justiça tributária” (AMARO, 2019, p. 166). Paul Kirchhof o vê como um “axioma ético” (KIRCHHOF, 2016, p. 31).

⁴⁹ Para Luciano Amaro, “[o] postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade”, pois deve considerar as diferenças de riquezas reveladas pelas diferentes hipóteses de incidência (AMARO, 2019, p. 166).

⁵⁰ Paulo de Barros Carvalho pontua que o legislador deve procurar “fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade” (CARVALHO, 2019, p. 196).

⁵¹ Segundo o magistério de Paul Kirchhof, “[i]gualdade e proibição do excesso encontram-se, pois, na exigência de que a carga tributária seja apropriada e individualmente definida conforme a capacidade contributiva e econômica” (KIRCHHOF, 2016, p. 21).

⁵² “[...] a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade contributiva” (ÁVILA, 2015, p. 165).

⁵³ Conforme Misabel Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro, “[é] que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento de concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco” (BALEEIRO, ALIOMAR; DERZI, 2003, p. 689).

Costa⁵⁴.

Destes, diverge Marco Aurélio Greco, para quem o princípio da capacidade contributiva não é desdobramento da isonomia, mas informado pelo princípio da solidariedade social⁵⁵. Sob certo aspecto, o magistério de Marco Aurélio Greco aproxima-se da compreensão de Francesco Tesauro, ao analisar a Constituição italiana: “o fundamento e a justificativa constitucional do dever tributário não reside então em uma relação comutativa do indivíduo com o Estado, mas no dever de solidariedade⁵⁶” (TESAURO, 2017, p. 75).

No direito italiano, Moschetti distingue a capacidade econômica da capacidade contributiva, sendo esta a “capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade” (MACHADO, 2019, pp. 80–81). Conforme explica Regina Helena Costa, em alusão às lições de Moschetti, “se é verdade que não existe capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica, também é verdade que pode existir capacidade econômica que não demonstre aptidão para contribuir” (COSTA, R. H., 2012, p. 36).

Basta imaginar alguém que possua renda (capacidade econômica) que permita apenas fruir o mínimo vital. Nesta hipótese, o indivíduo está desprovido da capacidade de contribuir para o Estado, sob pena de renunciar a própria dignidade. A tributação encontra limites nos direitos e garantias fundamentais, entre os quais o da dignidade. Daí a doutrina vislumbrar o mínimo existencial como limite (KIRCHHOF, 2016, p. 43; VELLOSO, 2012, p. 68).

No Brasil, considerando o enunciado do §1º do art. 145 traz a expressão “capacidade econômica”. Andrei Pitten Velloso argumenta que o legislador constitucional, ao enunciar a “capacidade econômica” quis, na verdade, referir-se à capacidade contributiva (VELLOSO, 2012, p. 67).

Com efeito, se, por “capacidade econômica”, entende-se a disponibilidade de qualquer meio econômico, ainda que suficiente apenas para satisfazer o mínimo

⁵⁴ “Cremos que a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito” (COSTA, R. H., 2012, p. 43).

⁵⁵ “No sistema brasileiro, a capacidade contributiva é desdobramento, no campo tributário, do princípio da solidariedade social e, portanto, é elemento necessário para construir uma sociedade justa (CF/88, ART. 3º, I) o que repercute na identificação da eficácia jurídica que deve ser-lhe reconhecida” (GRECO, 2019, p. 333).

⁵⁶ De acordo com Francesco Tesauro, “o indivíduo deve contribuir para os gastos públicos não em relação ao que recebe do Estado, mas em razão da sua capacidade contributiva” (TESAURO, 2017, p. 76).

existencial, o que, já vimos, é intributável sob pena de ferir a dignidade, então forçoso interpretar que a Constituição Federal, em verdade, referia-se à capacidade contributiva que, embora pressuponha a capacidade econômica, exige um *plus*, qual seja, a capacidade de o indivíduo solidarizar-se com o custeio público, sem debilitar sua dignidade, vale dizer, sem comprometer o mínimo existencial⁵⁷.

A capacidade contributiva já foi havida como causa da obrigação tributária⁵⁸, tese fundada na aceção comutativa da capacidade contributiva (dever de contribuir, em função e de acordo com as vantagens diretas e indiretas auferidas pelo contribuinte), que foi superada em nome da aceção próxima da justiça distributiva e da igualdade.

A própria ideia de causa da obrigação tributária tem sido bastante discutida e não será aqui enfrentada por fugir ao propósito deste estudo. No entanto, releva a lição de Dino Jarach, ao observar, na capacidade contributiva, a razão da escolha do pressuposto de uma norma tributária⁵⁹. Hugo de Brito Machado assere que o princípio da capacidade contributiva, no ordenamento jurídico brasileiro, “significa uma postura axiológica do legislador constituinte, que se impõem ao legislador ordinário e ao intérprete” (MACHADO, 2019, p. 93).

Com efeito, renda, patrimônio e consumo são os indicativos paradigmáticos da capacidade contributiva (COSTA, R. H., 2012, p. 31). Figuram nas hipóteses de incidência de impostos, de que são exemplos o IR (renda), o IPTU (propriedade) e o ICMS (consumo).

Para Regina Helena Costa, ainda que o Poder Judiciário possa reconhecer que a carga fiscal exceda a capacidade contributiva de determinado contribuinte, não lhe

⁵⁷ De acordo com Misabel Derzi, “[...] a capacidade econômica se inicia após a dedução das despesas necessárias para manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família” (BALEIRO, ALIOMAR; DERZI, 2003, p. 693). Em que pese a jurista tenha utilizado a expressão “capacidade econômica”, subsiste o entendimento de que a aptidão de contribuir para o custeio do Estado existe após satisfeitas as despesas necessárias para assegurar o mínimo existencial.

⁵⁸ Esta tese foi esposta por Grizzioti, sendo seguida por Mario Pugliese e, com algumas ressalvas, por Dino Jarach. Grizzioti defendia que a causa da obrigação tributária residia na participação do contribuinte nas vantagens decorrentes da existência e atividade estatal, de que é sintoma a capacidade contributiva (JARACH, 1971, pp. 103–104). Esta corresponderia, assim, ao “índice de ventajas generales y particulares de que goce el contribuyente” (PUGLIESE, 1976, pp. 227–228).

⁵⁹ “En la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva. Ésta, en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica; es la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica del presupuesto de hecho; es el único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible. Por esto nos parece que se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de causa jurídica del impuesto” (JARACH, 1971, pp. 102–103).

é permitido “graduar a imposição tributária segundo critérios que lhe pareçam razoáveis” (COSTA, R. H., 2012, p. 88), porquanto esta tarefa pertence ao Poder Legislativo.

Concordamos com a jurista. Com efeito, não há óbice que o Poder Judiciário declare inconstitucional tributo que tenha hipótese de incidência imprópria para captar a capacidade contributiva do indivíduo. Assim, em alusão ao exemplo citado por Berliri, se o legislador estabelecer um imposto sobre os calvos, a lei poderá ser declarada inconstitucional, porquanto a calvície não é índice de capacidade contributiva (BERLIRI, 1971, p. 183). Todavia, descabe ao Poder Judiciário graduar a imposição tributária conforme critérios havidos como mais adequados a captar manifestações da capacidade contributiva.

Portanto, conquanto o princípio da capacidade contributiva dirija-se mormente ao legislador, não está inacessível ao aplicador. O intérprete deve ler as normas tributárias através das lentes da capacidade contributiva, na medida que este princípio tem função interpretativa (VELLOSO, 2012, p. 70), o que reduz a moldura normativa do exegeta, impelindo-o a adotar a interpretação que melhor promova a tributação conforme a capacidade contributiva.

Marco Aurélio Greco tem, no princípio da capacidade contributiva, um “critério iluminador do alcance concreto que lei posta apresenta”, de modo que “se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada⁶⁰” (GRECO, 2019, p. 345). O jurista defende, assim, a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva⁶¹.

A doutrina inclina-se predominantemente para a eficácia negativa do princípio da capacidade contributiva. Conforme o magistério de Luciano Amaro, por meio do aludido princípio, “[...] quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma

⁶⁰ A posição de Marco Aurélio Greco sofreu críticas de Alberto Xavier para quem “[o]s princípios da igualdade e da capacidade contributiva desempenham assim uma função negativa ou proibitiva: vedam ao Poder Legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, bem como uma tributação discriminatória, arbitrária ou desrazoável “entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente” de idênticas manifestações de capacidade contributiva” (XAVIER, 2001, p. 129). de se esclarecer que Marco Aurélio Greco refere-se à eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva como critério de compreensão da norma, que orienta a sua aplicação (GRECO, 2019, p. 349). O autor destaca que “isso não significa que o princípio da capacidade contributiva possa ser aplicado sem lei” ou fora do tipo legalmente previsto (GRECO, 2019, p. 350). É compreensão de eficácia positiva distinta daquela captada por Alberto Xavier, que tem como “fundamento autônomo, direto e imediato da tributação, independente de lei” (XAVIER, 2001, p. 131).

⁶¹ “Detectada a capacidade contributiva a ser captada pelo imposto, o poder de tributar deverá ser exercido positivamente no sentido de alcançá-la, ao mesmo tempo em que dever atender a uma limitação, qual seja, fazê-lo com isonomia, sem discriminações” (GRECO, 2019, p. 234).

tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência” (AMARO, 2019, p. 165). No mesmo diapasão, Misabel Derzi, ao afirmar o que princípio em análise limita a discricionariedade do legislador, proibindo as imposições excessivas (confiscatórias) e a oneração das rendas mínimas (BALEIRO, ALIOMAR; DERZI, 2003, p. 690).

Esta compreensão majoritária, contudo, não significa que atividade interpretativa da norma tributária deva alienar de seu universo o princípio da capacidade contributiva, tornando-o inócuo. Entendemos, na esteira do pensamento de Marco Aurélio Greco, que este princípio deve ser considerado na atividade exegética. Assim, desde que respeite os limites da moldura⁶² normativa, a interpretação deve ser orientada à concreção do princípio da capacidade tributária, independentemente de o resultado exegético beneficiar ou não o contribuinte.

Acerca da eficácia do princípio da capacidade contributiva, de se colacionar a lição de Regina Helena Costa, que a toma por norma de eficácia plena, porque consectária do princípio da igualdade, cuja plenitude da eficácia não é contestada.

É norma de eficácia plena, porquanto extraída do princípio da igualdade. Assim, “se não há discordância quanto à eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral do princípio da igualdade, parece desarrazoado entender-se diversamente no que concerne à diretriz da capacidade contributiva” (COSTA, R. H., 2012, p. 54).

Entendemos que o princípio da capacidade contributiva não tem apenas o condão de coibir excessos do legislador e limitar a tributação (eficácia negativa), mas também de dar-lhe concretude, na atividade exegética, roborada pelos princípios da igualdade e da solidariedade social.

Assumimos as mesmas ressalvas de Marco Aurélio Greco: não afirmamos que devem ser cobrados ou deixar de cobrados tributos fora da hipótese prevista. Tampouco entendemos que descabe ao aplicador graduar a tributação (para mais ou para menos) conforme acredite melhor a captar a capacidade contributiva.

Falamos de interpretação da norma. De acordo com a teoria cognitivista moderada da interpretação, “interpretar é reconhecer algum ou alguns significados e optar por eles” (ÁVILA, 2019a, p. 32). Assim:

⁶² “Se por ‘interpretação’ se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem” (KELSEN, 2009, p. 390).

[...] a interpretação pode ser entendida como a reconstrução dos significados possíveis admitidos pelos termos objeto de interpretação e a escolha de um desses significados, baseada em um ou mais argumentos e em regras de prevalência entre eles (ÁVILA, 2019a, p. 34).

Nesse sentido, se a moldura da norma tributária permitir diferentes significados, o intérprete deve optar por aquele que melhor realize o princípio da capacidade contributiva e, por via de consequência, do princípio da igualdade e da solidariedade social. Do contrário empobrecer-se-á a interpretação, dando ensanchas às deletérias consequências observadas por Paul Kirchhof:

Uma tributação conforme a literalidade da hipótese de incidência, sem princípios ou máximas de imposição tributária, promove a disposição individual de se sujeitar a regras de conduta absurdas para obter algum tipo de redução tributária (KIRCHHOF, 2016, p. 30).

De igual sorte, alienar princípios ou máximas da atividade interpretativa das normas tributárias é romper os grilhões da sanha arrecadatória do Estado, em prejuízo de direitos e de garantias fundamentais.

Assim, se, de um lado, é correto ver, no princípio da capacidade contributiva, um limite negativo à atuação do Estado, promovendo o valor da liberdade, de outro lado, também é correto ver nele uma força positiva que oriente a aplicação de normas, de modo a igualmente promover os demais valores previstos no art. 3º, I, da Constituição Federal, quais sejam, a justiça (de que a igualdade e a proporcionalidade são conotações) e a solidariedade, genitores da capacidade contributiva.

Topologicamente, de se lembrar que, na Constituição Federal, este princípio não está localizado na seção que trata das limitações ao poder de tributar, mas em seção atinente aos princípios gerais. Também por isso entendemos que ele não deve ser considerado apenas como norma de eficácia negativa, limitando os excessos do poder tributante. Trata-se de princípio que contém diretriz que deve ser observada pelo legislador, bem como cuja concreção deve orientar o aplicador, na interpretação das normas, apresentando, destarte, eficácia positiva.

Finalmente, impende destacar que, assim como outros princípios ou direitos, o princípio da capacidade contributiva não é absoluto, mesmo para tributos não vinculados. Portanto, em que pese advogemos a importância do princípio da capacidade contributiva seja para subordinar o legislador ou orientar a atividade interpretativa, há de se reconhecer que nem sempre este princípio estará no vértice de uma interpretação ou da edição de uma norma tributária. Há outros valores de

relevante importância que também demandam a atenção. Em caso de conflito, a atividade interpretativa deve sopesar os princípios ou regras colidentes.

4.1.1.5 Deveres de colaboração e o Princípio da capacidade colaborativa

A presença de deveres de colaboração e do princípio da capacidade colaborativa no ordenamento jurídico pátrio foi esposada por Leandro Paulsen (PAULSEN, 2014a, *passim*) e foi objeto de estudo por Éderson Garin Porto (PORTO, 2016, *passim*). O princípio limita e legitima o dever de colaboração, em que se fundam as obrigações acessórias, assim como as obrigações principais que sujeitam os substitutos e os responsáveis tributários.

Anteriormente, quando examinamos a solidariedade social e os princípios que com ela guardam alguma relação, vimos que resultam direta ou indiretamente dos valores que constituem os objetivos da República Federativa do Brasil. A construção de uma sociedade livre, justa e solidária não é fruto apenas dos direitos conferidos aos indivíduos, mas também dos deveres previstos (expressa ou implicitamente) no ordenamento jurídico brasileiro⁶³.

Darcy Azambuja explica que os deveres do indivíduo, que correspondem ao direito do Estado, podem ser observados a partir de duas perspectivas: “contribuição pessoal ao Estado em si mesmo, como instituição destinada ao bem público, e contribuição ou apoio às ordens editadas pelo Estado tendo em vista o bem público⁶⁴” (AZAMBUJA, 2008, p. 412).

Ainda que o conceito de “bem público” seja aberto, em maior ou menor medida tangencia a ideia de dignidade da pessoa humana, da qual emanam os valores de liberdade, segurança, isonomia, assim como os direitos sociais, *e.g.* Os serviços públicos oferecidos pelo Estado, *rectius* pelo Estado Social, colimam à concreção da ideia de dignidade da pessoa humana, oferecendo aos indivíduos proteção

⁶³ “Faz-se necessário que esse ser humano digno, titular de liberdades, inserido social e culturalmente, cumpra deveres mínimos indispensáveis para que se possa continuar construindo uma sociedade livre, justa e solidária” (PAULSEN, 2014a, p. 18). No mesmo diapasão José Casalta Nabais: “Não há direitos sem deveres, porque não há garantia jurídica ou fática dos direitos fundamentais sem o cumprimento dos deveres do homem e do cidadão indispensáveis à existência e funcionamento da comunidade estadual, sem a qual os direitos fundamentais não podem ser assegurados nem exercidos” (NABAIS, 2015, p. 119).

⁶⁴ Darcy Azambuja assere que o bem público pode “ser resumido em dois bens sociais fundamentais, a segurança e o progresso dos indivíduos, devendo para isso o Estado protegê-los e auxiliá-los” (AZAMBUJA, 2008, p. 151).

(segurança, liberdade, patrimônio), educação, serviços de saúde ..., que foram aqui alçados à condição de direitos fundamentais e sociais (art. 5º e art. 6º, CF). Os custos destes serviços são supridos mormente pelos tributos cobrados pelo Estado. Daí a Darcy Azambuja concluir: “[...] os cidadãos devem o imposto, e é uma dívida de justiça, porque representa a cota de cada um nas despesas que o Estado realiza para o bem de todos” (AZAMBUJA, 2008, p. 413).

À mesma conclusão chegou José Casalta Nabais, conforme alhures exposto. Para o jurista português, o dever de pagar impostos é dever fundamental. A qualificação de deveres fundamentais é conferida àqueles deveres expressa ou implícita⁶⁵, mas taxativamente⁶⁶, previstos na Constituição, dotados de conteúdo jurídico⁶⁷, limitados pelo princípio da proporcionalidade⁶⁸, aos quais subjaz a dignidade da pessoa humana⁶⁹, cuja aplicação é sempre mediada pelo legislador⁷⁰, o que não lhes retira a força ou a eficácia jurídica⁷¹. Os deveres fundamentais destinam-se aos indivíduos, às pessoas jurídicas e aos entes despersonalizados⁷², sendo o

⁶⁵ “[...] os deveres fundamentais não carecem de uma consagração constitucional expressa, bastando-se com uma consagração constitucional implícita [...]” (NABAIS, 2015, p. 63). Os deveres fundamentais podem ser extraídos a partir de normas constitucionais que tenham “como pressuposto ou como consequência” (NABAIS, 2015, p. 93).

⁶⁶ “[...] os deveres fundamentais, diferentemente do que se passa com os direitos fundamentais, obedecem ao princípio da tipicidade ou do *numerus clausus*: apenas são de considerar como tais os que a constituição expressa ou implicitamente prevê” (NABAIS, 2015, p. 87).

⁶⁷ “Os deveres fundamentais [...] são uma categoria jurídica e não uma categoria ético-estadual. [...] Trata-se, assim, de deveres jurídicos e não das somas dos pressupostos éticos da vigência da própria constituição ou de meros deveres morais” (NABAIS, 2015, pp. 35–36).

⁶⁸ “[...] os deveres fundamentais hão de respeitar o princípio da proporcionalidade *lato sensu* ou princípio da proibição do excesso, nos diversos aspectos ou subprincípios em que o mesmo se desdobra, a saber, o princípio da necessidade, exigibilidade ou indispensabilidade, o princípio da adequação ou aptidão e o princípio da proporcionalidade *stricto sensu* ou da justa medida” (NABAIS, 2015, p. 145).

⁶⁹ “[...] por detrás dos deveres fundamentais está, e de modo determinante, a dignidade da pessoa individual, a qual exige que os custos dos instrumentos da sua realização – deveres comunitários – sejam repartidos entre todos” (NABAIS, 2015, p. 97).

⁷⁰ “[...] os preceitos relativos aos deveres fundamentais apenas são direta ou mediatamente aplicáveis” (NABAIS, 2015, p. 149). “[...] os deveres fundamentais, independentemente do grau de concretização normativa de que disponham na constituição, carecem sempre de intervenção do legislador para estabelecer as formas e os modos de seu cumprimento e a sanção do correspondente não cumprimento” (NABAIS, 2015, p. 155).

⁷¹ “Mas do facto de os preceitos constitucionais relativos aos deveres não serem, por via de regra, diretamente aplicáveis pelos operadores jurídicos concretos, não se pode retirar a ideia de que eles estão desprovidos de qualquer força ou eficácia jurídica” (NABAIS, 2015, p. 157).

⁷² “Destinatários dos deveres fundamentais não são apenas os indivíduos, mas também as pessoas coletivas, expressão esta que deve ser entendida com um sentido amplo, como o sentido capaz de abarcar organizações coletivas mesmo desprovidas de personalidade jurídica” (NABAIS, 2015, p. 109).

legislador mero “destinatário de passagem”⁷³).

Na Constituição Federal, encontramos deveres de colaboração como aquele atinente à educação (*caput* do art. 205, CF)⁷⁴ e ao meio ambiente (*caput* do art. 225, CF)⁷⁵). Na seara tributária, a previsão contida no §7º do art. 150 da Constituição Federal pressupõe um dever de colaboração, na medida em que permite exigir de terceiro o pagamento de tributo decorrente de fato gerador futuro e alheio.

Nas normas infraconstitucionais, há também deveres de colaboração, como, por exemplo, no art. 197 do CTN, que permite exigir informações de terceiros. Também do parágrafo único do art. 116 da Lei das Sociedades Anônimas, há de inferir um dever de colaboração do acionista controlador⁷⁶.

Adicionalmente, do Estado Fiscal, de que é exemplo o Brasil, há o dever implícito e pressuposto de pagar impostos. O dever de pagar impostos é uma faceta de um dever mais geral, qual seja o dever de colaboração, os quais ligam-se geneticamente ao princípio da solidariedade⁷⁷. A par do dever de pagar imposto, conforme demonstrou Leandro Paulsen, devemos colaborar para que a tributação se dê de forma eficiente e eficaz, cooperando para a realização da arrecadação necessária a assegurar e realizar os direitos fundamentais. É dever a que estamos sujeitos, dada nossa condição de cidadão, para a consecução dos objetivos da República Federativa do Brasil.

Nesse sentido, esposa Leandro Paulsen:

A tributação não prescinde da ampla colaboração dos cidadãos. As obrigações tributárias não se limitam à contribuição de cada um conforme a sua capacidade contributiva. Envolvem, também, a colaboração das pessoas

⁷³ “[...] o legislador apresenta-se face a tais normas como seu ‘destinatário de passagem’ e não o seu destinatário principal e final que é o indivíduo a quem se dirige o conteúdo dos deveres expresso na exigência de um determinado comportamento constitucionalmente definido” (NABAIS, 2015, p. 159).

⁷⁴ “Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, **será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade**, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (art. 205, CF, grifo nosso).

⁷⁵ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, **impondo-se** ao Poder Público e **à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo** para as presentes e futuras gerações” (art. 225, CF, grifo nosso).

⁷⁶ “Art. 116 [...] Parágrafo único - O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem **deveres e responsabilidades** para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e **para com a comunidade em que atua**, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender” (art. 116, parágrafo único, Lei das Sociedades Anônimas, grifo nosso).

⁷⁷ Conforme Paulo Caliendo, “[a] solidariedade pode ser entendida como um princípio a indicar uma finalidade constitucional a ser alcançada: a cooperação” (CALIENDO, 2020, p. 212). Para que esta finalidade (cooperação) seja efetivamente alcançada, necessária a colaboração das pessoas, seja contribuindo financeiramente para o custeio do Estado (dever de pagar impostos), seja cooperando com a arrecadação de outras formas (deveres de colaboração).

em um sentido mais amplo de cooperação, ajuda, auxílio, requerendo que concorram para a efetivação da tributação (PAULSEN, 2014a, p. 28).

E Éderson Garin Porto:

A relação jurídica volta-se para a realização de um fim, fundado na promoção do bem de todos (art. 3º, inciso IV, da CFRB), de modo que os sujeitos da relação tributária encontram-se irmanados no atingimento desta finalidade, originando, portanto, deveres funcionais ou anexos que servem para instrumentalizar, operacionalizar a obtenção desta finalidade (PORTO, 2016, p. 64).

Ao lado do dever de pagar impostos, há o dever de colaborar. O adimplemento deste estimula o adimplemento daquele. Ambos são necessários para o adequado custeamento do Estado Fiscal, isto é, dos serviços públicos tendentes a garantir e a aperfeiçoar os direitos fundamentais e sociais constitucionalmente previstos. Daí a considerarmos, ambos, deveres fundamentais. Éderson Garin Porto assere que “[o] cidadão, dotado de dignidade racional, deve participar ativamente da relação tributária, desde o começo” (PORTO, 2016, p. 95), visto que no Estado Constitucional de Direito, “o custeio dos direitos fundamentais é um compromisso e um dever de cidadania” (PORTO, 2016, p. 103).

Entre os deveres de colaboração, há os deveres gerais⁷⁸, a que todos estamos submetidos, como os deveres de facilitar a fiscalização e de agir para minimizar sonegação. São atitudes simples, como, por exemplo, exigir a nota fiscal ao adquirir produtos e denunciar infrações tributárias de que tenha conhecimento.

Há também deveres específicos, como aqueles do gestor de uma empresa, que deve agir no sentido do adequado cumprimento das obrigações tributárias⁷⁹, porquanto a presenta. A esta categoria também pertencem diretores, gerentes, prepostos etc., bem como aqueles sujeitos de deveres instrumentais previstos na legislação, como, por exemplo, a obrigação de as administradoras de cartão de crédito fornecerem dados sobre as transações que intermediam⁸⁰.

⁷⁸ “[...] há um dever geral tanto de contribuir como de facilitar a fiscalização e a arrecadação e de atuar no sentido de minimizar o descumprimento das prestações tributárias próprias e alheias” (PAULSEN, 2014a, p. 30).

⁷⁹ “Está ao alcance de quem tem a efetiva gestão de uma pessoa jurídica zelar para que haja correção no cumprimento das suas obrigações fiscais. Essa capacidade se verifica em quem está investido, de direito e de fato, na condição de diretor, gerente, representante, mandatário etc.” (PAULSEN, 2014a, p. 45).

⁸⁰ “Art. 47 [omissis] §2º - §2º - As administradoras de cartões de crédito ou de débito em conta corrente e demais estabelecimentos similares, além das obrigações previstas no ‘caput’, deverão informar à Receita Estadual as operações e prestações realizadas pelos beneficiários de pagamentos feitos por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares, nas condições previstas em instruções

Os deveres de colaboração são graduados conforme a capacidade de colaborar (com a arrecadação), em função de referencial nomeado, por Leandro Paulsen, de “capacidade colaborativa”, assim conceituada pelo jurista:

[...] a capacidade colaborativa pode ser conceituada como a possibilidade que uma pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza, ou ainda da sua relação ou proximidade com o contribuinte ou com o fato gerador, estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação de tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade (PAULSEN, 2014a, p. 40).

A imposição de deveres instrumentais fundados na capacidade colaborativa, segundo Leandro Paulsen, no que subscrevemos, apresenta limites. Não devem ser impostos ônus administrativos ou econômicos demasiados, que comprometam a produção da riqueza (PAULSEN, 2014a, p. 42). Segundo as lições de José Casalta Nabais, alhures aduzidas, os deveres hão de respeitar o princípio da proporcionalidade.

Respeitada a proporcionalidade e a capacidade colaborativa, é permitido ao legislador criar obrigações (deveres) para terceiros. Isso ocorre na substituição tributária, em que terceiro é instado a recolher o tributo em vez do contribuinte. Em razão da proximidade do substituto tributário com o fato gerador, o legislador lhe exige o dever de colaborar, cobrando do contribuinte o tributo e repassando-o ao Fisco.

O princípio da capacidade colaborativa, demonstra Leandro Paulsen, “auxilia a compreensão dessas obrigações acessórias, de substituição e de responsabilidade tributárias e aporta instrumentos para a sua instituição e para o seu controle” (PAULSEN, 2014a, p. 62). Com efeito, somente haveria legitimidade na imposição de dever a alguém, relativamente a fato gerador de tributo alheio, se ele for dotado de capacidade colaborativa suficiente.

Mesmo a imposição de responsabilidade tributária há de considerar a capacidade colaborativa do responsabilizado⁸¹. Vale dizer o responsabilizado deve ter

baixadas pela Receita Estadual” (Art. 47, §2º, da Lei Estadual nº 8.820/89) (RIO GRANDE DO SUL, 1989).

⁸¹ “[...] a imposição da condição de responsável não pode ser arbitrária, tem de estar fundada na possibilidade de o terceiro colaborar para que a tributação vá a bom termo, só se justificando a sua responsabilização em caso de descumprimento desse dever próprio de colaboração” (PAULSEN, 2014a, p. 84).

meios para se desincumbir de seu dever de colaboração e evitar a responsabilização. Estes meios revelam sua capacidade colaborativa.

O art. 128 do CTN, ao prever que “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”, transparece a ideia de capacidade colaborativa. Consoante conceito alhures transcrito, a capacidade colaborativa é tanto maior quanto é a proximidade do sujeito com o fato gerador ou com o contribuinte. À limitação da responsabilização às pessoas que estejam vinculadas ao fato gerador subjaz a ideia da capacidade colaborativa, porquanto a proximidade com o fato gerador é conotação desta capacidade.

4.1.2 Obrigação Tributária

A obrigação tributária não difere estrutural e conceitualmente daquela concebida pelo Direito Privado (AMARO, 2019, p. 277; COSTA, A. J., 2013, p. 216, COSTA, C. C. O., 1993, p. 137; SCHOUERI, 2019, p. 563). Em ambas, é “necessária a presença de dois ou mais sujeitos, um objeto ou uma prestação, e uma garantia natural que dimana da coercibilidade jurídica para o caso de descumprimento” (COSTA, C. C. O., 1993, p. 141).

Naturalmente, há particularidades que as diferenciam. A mais notória reside na fonte: se a obrigação de Direito Privado pode nascer da vontade, do ato ilícito ou da lei, a obrigação tributária deriva exclusivamente da lei (*ex lege*)⁸². As distinções entre a obrigação do Direito Privado e a obrigação de direito privado são de conteúdo accidental (fonte, causa, apuração, exigibilidade, coercibilidade etc.) (COSTA, C. C. O., 1993, p. 141) ou funcional (COSTA, A. J., 2013, p. 217).

Dada a identidade estrutural, conforme leciona Alcides Jorge Costa, “em princípio, as normas legais concernentes à obrigação de direito privado aplicam-se à obrigação tributária, exceto se, à vista da diferença funcional, a aplicação não puder ou não dever ser feita” (COSTA, A. J., 2013, p. 217).

⁸² Ainda que as pessoas possam decidir se realizam ou não o evento atrativo da incidência tributária, não têm escolha relativamente aos efeitos tributários dele resultantes. Realizado o fato previsto na regra matriz de incidência, incidirá o tributo. Daí a Alfredo Augusto Becker, apoiado nas lições de Pontes de Miranda, asserir que a incidência da regra jurídica é infalível (BECKER, 2018, p. 323), não obstante a aplicação possa ser falha.

Em que pese muitas sejam as acepções do termo obrigação, interessa-nos, aqui, a obrigação como relação jurídica⁸³. Sob este aspecto Hugo de Brito Machado conceitua a obrigação como a:

[...] a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito (MACHADO, 2009a, p. 122).

O CTN denominou obrigação principal aquela cujo objeto é dar (prestação pecuniária, pagamento do tributo) e de acessória aquela cujo objeto é um fazer ou não fazer (AMARO, 2019, pp. 279–281). Parte da doutrina entende que a obrigação, por definição, tem cunho patrimonial⁸⁴ (CARVALHO, 2019, p. 324; DENARI, 1973, p. 216; TORRES, 2018, p. 228), preferindo a expressão “deveres instrumentais” para se referir às obrigações acessórias. Esta monografia cinge-se ao âmbito da obrigação principal, razão pela qual nos limitamos a referir as críticas da doutrina.

Na obrigação tributária, o fato hábil ao seu surgimento recebeu a denominação de fato gerador (art. 114 do CTN), a qual tem sofrido críticas por parte da doutrina, sobretudo em razão da ambiguidade, porquanto não distingue o fato concreto do fato abstratamente previsto. Para evitá-la, Geraldo Ataliba defende a utilização da expressão “hipótese de incidência”, quando o fato referido corresponder “ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato” (ATALIBA, 2018, p. 54); e a expressão “fato imponível”, quando o referencial é o “fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência” (ATALIBA, 2018, p. 54)⁸⁵.

⁸³ Há quem defenda que a obrigação tributária, conquanto vista na acepção de relação jurídica, é o núcleo de uma relação mais ampla e complexa, chamada de relação jurídico-impositiva por Antonio Berliri (BERLIRI, 1971, pp. 76; 122), a qual é definida como “una relación compleja produto de la unión de diversas obligaciones tributarias, actuales o eventuales, a favor de um mismo sujeto activo, que derivan directa o indirectamente de una determinada situación base o de los distintos derechos, potestades o prohibiciones ligados a las mismas” (BERLIRI, 1971, p. 130). No mesmo sentido, Achille Donato Giannini, para quem a relação mais ampla (*rapporto giuridico d'imposta*) tem, como conteúdo, direitos e deveres recíprocos entre o Estado e os contribuintes, que irradiam obrigações, entre as quais a obrigação de pagar tributo (GIANNINI, 1957, pp. 68–69). Utilizamos a expressão jurídica “obrigação tributária” em seu sentido de relação jurídica obrigacional, sempre prejuízo de que esta relação esteja contida em relação jurídica mais ampla e complexa.

⁸⁴ José Souto Maior Borges argumenta que a patrimonialidade da obrigação foi indevidamente transposta da teoria civilista para o Direito Tributário. Neste ramo do Direito, há obrigações patrimoniais e não patrimoniais (obrigações acessórias) (BORGES, 2015, pp. 87–92). No mesmo sentido Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2009a, p. 124).

⁸⁵ Para hipótese de incidência também são utilizados os termos “hipótese”, “antecedente”, “suposto”, “antessuposto” ou “pressuposto” (CARVALHO, 2019, p. 285). Já para o fato imponível também são

O fato gerador, enquanto pressuposto, já foi considerado o centro da teoria jurídica do tributo (FALCÃO, 1995, p. 5; JARACH, 1971, p. 68). Esta importância decorre do fato de que a hipótese de incidência era considerada, também no Brasil (art. 114 do CTN) como a situação abstratamente prevista, necessária e suficiente ao surgimento da obrigação principal.

Assim, concretizado o suporte fático abstrato (hipótese de incidência), a norma tributária incide sobre o fato⁸⁶, juridicizando-o e irradiando a obrigação tributária principal. Conforme leciona Roque Antonio Carrazza:

[...] a obrigação tributária nasce *in concreto*, no instante mesmo em que ocorre o fato imponível, isto é, em que se realiza a hipótese eleita pela lei, como suficiente ao nascimento da relação jurídica em que se traduz o dever de recolher a exação (CARRAZZA, 2010, p. 54).

A hipótese de incidência é vista sob os aspectos material, temporal e espacial, de sorte que somente se considerada realizada, quando o evento (fato concreto) espelhar precisamente todos os aspectos do suporte fático abstrato.

Paulo de Barros Carvalho chamou de regra-matriz de incidência aquela que congrega, no antecedente, “um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério material) e no espaço (critério espacial), e, no conseqüente, “o critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo de alíquota)” (CARVALHO, 2019, p. 267).

No estudo do tema proposto nesta monografia, relevam o critério material e o critério pessoal (sujeito passivo). Este último veremos adiante. Por ora, aprofundemos o critério material, visto que ele será determinante para apurar a existência de interesse comum entre duas ou mais pessoas.

O aspecto material é o núcleo da regra-matriz de incidência, no qual constam “expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerrem um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado)” (CARVALHO, 2009, p. 126). E acrescenta o jurista, que esse núcleo:

[...] será formado, invariavelmente, por um verbo seguido do seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a

usadas as expressões “evento jurídico tributário” (CARVALHO, 2019, p. 285), “fato jurídico tributário” ou “fato tributário”. Paulo de Barros Carvalho prefere a utilização do termo “fato” para referir-se ao relato linguístico do evento (CARVALHO, 2019, p. 285).

⁸⁶ “A incidência da norma jurídica exige, no entanto, que todos os elementos que constituem seu suporte fático tenham sido realizados. “[...] é preciso que todo o suporte fático exista” (MIRANDA, 2000, p. 72).

expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.) (CARVALHO, 2009, p. 126).

Percebe-se, pois, que o critério material alude a um comportamento (atitude) de uma pessoa, representada por um verbo (que chamaremos de verbo nuclear) e um complemento que, em verbos que denotam movimento (ação), corresponde ao objeto da ação. Naturalmente, este comportamento é delimitado por condições de espaço e tempo.

Assim, concretizado o comportamento suposto (aspecto material), no local previsto (aspecto especial), ocorrerá o fato tributável, no momento (aspecto temporal) antecipado pela norma tributária, irradiando os consequentes efeitos, entre os quais a formação do vínculo (relação) obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

À guisa de exemplo, no sistema tributário brasileiro, temos critérios materiais de comportamentos que exprimem ação, tais como circular mercadorias (ICMS), prestar serviços (ISSQN), auferir renda (IR), doar bens ou direitos (ITCD), importar produtos estrangeiros (II) etc., assim como comportamentos que manifestam um estado, a saber: ser proprietário de veículo automotor (IPVA), ser proprietário de imóvel situado em zona urbana (IPTU), ser proprietário de imóvel situado em zona rural (ITR) etc.

Releva, ainda, para o nosso estudo o registro de que a obrigação principal prevista no CTN não se cinge à obrigação tributária principal, vale dizer, aquela cujo objeto é o pagamento do tributo. O §1º do art. 113 do CTN dispõe que a obrigação principal “tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”⁸⁷. Disto resulta haver dois fatos que servem de fonte mediata ao surgimento da obrigação principal: o fato jurídico tributário ou fato imponível (que dá origem ao que chamaremos de obrigação tributária) e o ato ilícito ou infração, que dá origem à obrigação de direito tributário, de cunho sancionatório.

⁸⁷ Luciano Amaro julga que “o legislador errou ao contaminar o conceito de obrigação tributária com a sujeito do infrator ao *jus puniendi* estatal (AMARO, 2019, p. 280), visto não ser a sanção tributo.

4.1.3 Sujeitos passivos da obrigação tributária principal

O sujeito passivo da obrigação tributária, conforme simples e acertadamente define Hugo de Brito Machado, “é a pessoa, natural ou jurídica, obrigado ao seu cumprimento” (MACHADO, 2009a, p. 142). Sujeito passivo é gênero cujas espécies variam conforme a classificação adotada. Para o propósito deste estudo, adotaremos, como espécies de sujeito passivo, o contribuinte e o responsável, harmonizando-o com o enunciado do art. 121, parágrafo único, I e II, do CTN.

Fundado nas figuras do débito e da responsabilidade, que adotamos por razões didáticas, Ricardo Lobo Torres, assim diferencia as categorias de contribuinte e de responsável:

As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: a) o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*) (TORRES, 2018, p. 248).

O contribuinte, de acordo com o inciso I do parágrafo único do Código Tributário Nacional é aquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Isto significa que a pessoa erigida à condição de contribuinte deve participar pessoalmente e de forma relevante no evento que preencha o suporte fático abstrato (AMARO, 2019, p. 332). Luciano Amaro acrescenta:

Nessa pertinência lógica entre a situação e a pessoa, identificada pela associação do fato com o seu autor, ou seja, pela ligação entre a ação e o agente, é que estaria a “relação pessoal e direta” a que o Código Tributário Nacional se refere na identificação do contribuinte (AMARO, 2019, p. 329).

Consoante escólio de Rubens Gomes de Souza, “o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação”, vale dizer, de quem tira proveito econômico do fato tributário (SOUZA, 1981, p. 92). Nessas condições, ocorre a sujeição passiva direta, conforme o jurista.

Dada a participação pessoal e relevante no fato tributário, diz-se que o contribuinte é sujeito passivo da obrigação tributária resultante a título próprio

(JARACH, 1971, p. 168), correspondendo, assim, ao *debitum*, *Schuld* (SCHOUERI, 2019, p. 585).

É importante destacar que, embora o contribuinte eleito pelo legislador deva ter relação pessoal e direta com o fato tributário, disto não resulta que todos aqueles que estiverem pessoal e diretamente relacionados ao fato tributário serão contribuintes.

Com efeito, há hipóteses de incidência de cujo critério material necessariamente participam mais de uma pessoa. Tomemos como exemplo o ITBI. O critério material consiste na transmissão onerosa de bens imóveis. Diante disto, consoante reconhece Luciano Amaro, quaisquer das partes da situação jurídica subjacente ao fato da aludida transmissão podem ser havidos como contribuintes pelo legislador, até porque em relações de permuta de riqueza, “ambas as partes demonstram titularidade de riqueza: por isso, qualquer delas pode, em princípio, ser eleita como contribuinte” (AMARO, 2019, pp. 330–331).

Nada obstante o critério material evidencie a capacidade contributiva de ambas as partes que participam direta e pessoalmente do fato tributário, o legislador pode escolher apenas uma dela, ex. o vendedor, para ocupar o polo passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte.

Por isso, entendemos que a definição de contribuinte proposta por Maria Rita Ferragut é a mais adequada:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para esta qualificação, mas insuficiente⁸⁸ (FERRAGUT, 2020, p. 10).

Em relação ao responsável tributário, o Código Tributário Nacional o definiu por exclusão: é aquele que, “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, parágrafo único, II, CTN). Por outra, todo aquele incluído no polo passivo da obrigação tributária que não seja contribuinte, será, necessariamente, responsável.

Trata aqui da sujeição passiva indireta, que, na lição de Rubens Gomes de Souza, ocorre por razões de interesse ou necessidade (SOUZA, 1981, p. 93). Para o

⁸⁸ Conforme Luciano Amaro, o contribuinte “tem conceito jurídico-formal. É contribuinte quem a lei identificar como tal, observados os parâmetros que decorrem da Constituição e do próprio Código Tributário Nacional” (AMARO, 2019, p. 322).

idealizador do Código Tributário Nacional, a sujeição passiva indireta apresenta-se sob duas modalidades: (i) transferência, quando, em razão de fato posterior ao surgimento da obrigação tributária, pessoa distinta do contribuinte passa a figurar no seu polo passivo, e (ii) substituição, “quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio jurídico tributado” (SOUZA, 1981, pp. 92–93). Da modalidade de transferência, seriam hipóteses a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade.

Consoante expomos, para os propósitos deste estudo, dividimos os sujeitos passivos em contribuintes (sujeição passiva direta) e responsáveis (sujeição passiva indireta). A categoria de responsáveis, segundo Andréa M. Darzé, “poderá sofrer tantos cortes quantas forem as naturezas dos fatos eleitos pelo legislador para sua instituição” (DARZÉ, 2010, p. 138). Interessa-nos, no entanto, a classificação funcional da responsabilidade proposta por Andréa M. Darzé, cujas categorias são a responsabilidade tributária sancionatória e a responsabilidade tributária por interesse ou necessidade (DARZÉ, 2010, pp. 92–106).

A responsabilidade tributária sancionatória “é instituída como instrumento para sancionar terceiro” (DARZÉ, 2010, p. 92), cuja norma tem, como suposto, “conduta ilícita tendente a impedir voluntariamente a constituição do crédito tributário” (DARZÉ, 2010, p. 100). Já a responsabilidade tributária por interesse ou necessidade é um “instrumento de política fiscal, para simplificar ou viabilizar o recolhimento de valores devidos a título de tributos”, aproximando-se à norma de garantia (DARZÉ, 2010, p. 103).

Leandro Paulsen⁸⁹ assim conceituou a reponsabilidade tributária:

[...] responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de

⁸⁹ Para Leandro Paulsen, o responsável tributário é categoria distinta do substituto tributário, em consonância com o magistério de Paulo de Barros Carvalho e de Alfredo Augusto Becker. Em razão da proposta deste estudo, que se vale da teoria dualista, inserimos o substituto tributário como espécie do gênero responsável, posto responder por *debitum* alheio (muitas vezes relativo a fato tributário que presumidamente ocorrerá no futuro). Ao lado do substituto, há o responsável *stricto sensu*, correspondente ao conceito atribuído por Leandro Paulsen. Tendo em vista que este estudo não versa sobre substituição e investiga se o art. 124, I, do CTN, contém norma que introduz pessoa, no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável *stricto sensu*, entendemos útil a definição colacionada.

responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte (PAULSEN, 2014b, p. 62).

A responsabilidade aperfeiçoa-se a partir da incidência de duas normas. A primeira norma (norma básica) é oriunda da regra-matriz de incidência, de cuja concreção surge a obrigação tributária (*debitum*), ligando o contribuinte ao sujeito ativo (*obligatio*). A segunda norma (norma de responsabilização⁹⁰), transfere a responsabilidade (*obligatio*) original do contribuinte a terceiro (responsável tributário) ou cumula ambas as responsabilidades (BALEEIRO; DERZI, 2018, pp. 1123–1126).

A positivação da segunda norma, portanto, tem a capacidade de (i) transferir a responsabilidade do contribuinte (*obligatio*) a terceiro, excluindo este, como ocorre na substituição tributária e na responsabilização pessoal e exclusiva (art. 137 do CTN), ou (ii) de cumular a responsabilidade de terceiro com a do contribuinte (subsidiariedade ou a solidariedade). Esta transferência ou cumulação pode ser dar *ab initio* (ex. substituição tributária) ou a partir da ocorrência de evento posterior (ex. sucessão).

Voltaremos ao tema da responsabilidade, quando analisarmos o art. 124, I, do CTN, a fim de investigar se ele contém norma de responsabilidade ou não.

4.1.4 Solidariedade no Direito Tributário

A solidariedade, no Direito Tributário brasileiro, está prevista nos dois incisos art. 124 do CTN. O inciso I trata da solidariedade decorrente da comunhão de interesses, ao passo que o inciso II concerne à solidariedade prescrita pelo legislador, em hipóteses distintas da comunhão de interesses. Paulo Caliendo denominou a primeira de “solidariedade natural” e a segunda, de “solidariedade legal” (CALIENDO, 2020, p. 539). Adotaremos esta terminologia para nos referirmos às hipóteses do inciso I (solidariedade natural) e do inciso II (solidariedade legal).

De acordo com Leandro Paulsen, “[a] solidariedade é um instituto jurídico que define o grau das relações entre os devedores e entre estes e o credor, indicando que

⁹⁰ Esta norma de responsabilização pode ser vista como uma norma complexa, isto é, podemos observá-la como um conjunto de normas. Conforme adiante veremos, este é o exemplo do art. 124, I, do CTN. É uma norma de responsabilização complexa, forma por duas normas: uma de inclusão de pessoa no polo passivo da obrigação tributária (pela realização do suposto, isto é, pela presença do interesse comum) e outra que define o grau da relação entre os sujeitos passivos e o sujeito ativo (solidariedade).

cada um responde pela dívida toda, sem benefício de ordem” (PAULSEN, 2019, p. 218).

A solidariedade, destarte, opera-se entre sujeitos passivos da obrigação tributária, sejam eles contribuintes, contribuinte e responsável ou responsáveis (SCHOUERI, 2019, p. 587). Daí a se dizer que a solidariedade “não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta” (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 1118). Vale dizer, a solidariedade não é causa ou fonte da inclusão de pessoa do polo passivo de uma obrigação; ela apenas regula as relações entre os sujeitos passivos que nele já figuram. Portanto a solidariedade surge em instante lógico posterior à inclusão dos sujeitos passivos.

O surgimento da solidariedade, conforme Zelmo Denari, não é necessariamente coetâneo ao surgimento da obrigação tributária (DENARI, 1977, p. 42). A solidariedade pode instalar-se, em razão de fato superveniente ao surgimento da obrigação tributária, como ocorre, por exemplo, na sucessão (art. 133, II, CTN).

Conforme apura a doutrina, obrigação tributária solidária não é distinta daquela de direito privado⁹¹. Em que pese existam características que particularizem a solidariedade tributária, elas não se encontram nos elementos constitutivos da obrigação tributária, como a pluralidade de sujeitos passivos, unidade do objeto a relação entre os sujeitos com o objeto, nem se encontram na função de conferir maior garantia ao adimplemento da obrigação (COCIVERA, 1960).

O objeto da obrigação tributária principal (pagar tributo) não é materialmente indivisível, posto tratar-se de prestação pecuniária. Todavia, como ensina Geraldo Ataliba, o fato imponible tem caráter unitário, efeito da “unidade formal e substancial da hipótese de incidência” (ATALIBA, 2018, p. 72). Disto resulta que “cada fato imponible só se identifica consigo mesmo e dá nascimento a uma obrigação distinta” (ATALIBA, 2018, p. 73), não obstante a multiplicidade de sujeitos passivo. Segundo Paulo Caliendo, “o CTN adotou a teoria unitária onde prevê-se que estarão presentes *debitum* singular e *obligatio* plural” (CALIENDO, 2020, p. 539).

⁹¹ Conforme Zelmo Denari, “[...] deve-se negar à solidariedade tributária a autonomia estrutural que lhe atribui o destacado setor doutrinário: continua sendo regida pelas mesmas regras que disciplinam o instituto no campo civilístico” (DENARI, 1977, p. 48).

Realizado o suporte fático, tem-se o fato jurídico tributário e o surgimento da obrigação tributária, por ocasião da incidência⁹². Ali surge o *debitum* e a *obligatio*⁹³ relativamente à(s) pessoa(s) que, na condição de contribuinte(s), tem relação pessoal e direta com o fato impositivo. Em momento lógico ou cronológico posterior, incide regra que, aplicada, instaura a *obligatio* entre o responsável e o sujeito ativo, seja excluindo a *obligatio* inerente ao contribuinte (substituição ou responsabilidade exclusiva⁹⁴), seja acumulando-a com esta (solidariedade ou subsidiariedade).

Quando há cumulação de múltiplas *obligationes*, haverá solidariedade entre os obrigados, ausente o *beneficium divisiones*. Vale dizer, todos os sujeitos passivos estão obrigados *in solidum* à prestação (objeto). Conforme pontua Zelmo Denari, em princípio, a solidariedade não é incompatível com o *beneficium excussionis*. Havendo benefício de ordem, subsistiria a solidariedade, mas em via subsidiária (DENARI, 1977, p. 45).

Todavia, o Código Tributário Nacional, no parágrafo único do art. 124, estabeleceu que a solidariedade referida pelo dispositivo não comportava benefício de ordem. Por conta disto, ao utilizarmos a expressão solidariedade tributária, neste estudo, estaremos nos referindo à obrigação solidária carente de benefício de ordem.

Ausente o benefício de ordem, o sujeito ativo da obrigação tributária pode exigí-la de quaisquer dos coobrigados. Isto implica assumir que a Administração Tributária pode lavrar o lançamento em face de todos os coobrigados ou apenas em face de um ou de alguns deles (DENARI, 1977, p. 72).

A solidariedade natural, tema de nosso estudo, “decorre do interesse comum dos codevedores com o fato gerador, ou porque praticaram conjuntamente o ato ou porque o direito lhe impõe um vínculo de corresponsabilidade conjunta” (CALIENDO, 2020, p. 539). Investigaremos, adiante, a extensão do conceito indeterminado de interesse comum na situação constitutiva do fato gerador, suposto da solidariedade natural, prevista no art. 124, I, do CTN.

⁹² Aqui entendida como “fato do mundo dos pensamentos” (MIRANDA, 2000, p. 63), independente da aplicação, que torna jurídico os fatos coloridos pela norma (MIRANDA, 2000, pp. 52–64).

⁹³ A *obligatio*, neste instante lógico, apresenta-se sob o estado potencial, conforme vimos no tópico específico. E é atualizada a partir do momento em que a Administração Tributária está habilitada a exigir o tributo, o que ocorre mediante a constituição do crédito tributário. Este, portanto, marca a atualização da *obligatio*.

⁹⁴ Quanto à extensão da reponsabilidade, Hugo Funaro nos fornece as categorias de responsabilidade exclusiva, quando a pessoa responde “isoladamente pelo crédito tributário” e de responsabilidade cumulativa, “quando existir mais de um obrigado ao recolhimento do crédito tributário” (FUNARO, 2013, p. 69). Esta última admite duas formas: a solidariedade a subsidiariedade, cujo discrímen é o benefício de ordem, apresenta nesta, ausente naquela (FUNARO, 2013, p. 77).

Ao contrário da solidariedade legal (art. 124, II, do CTN), que é direcionada ao legislador⁹⁵, autorizando-o a editar regra que imponha a solidariedade (entre contribuinte e responsáveis ou entre responsáveis), a solidariedade natural resulta diretamente da incidência do art. 124, I, CTN⁹⁶.

4.1.4.1 Solidariedade paritária e dependente

A distinção entre a solidariedade paritária e dependente é uma perspectiva a partir da qual alguns tributaristas, como Zelmo Denari e Andréa M. Darzé, interpretam a solidariedade passiva tributária, nos incisos I e II do art. 124 do CTN.

Enrico Allorio propôs a diferenciação entre obrigação paritária e obrigação dependente, como forma de estabelecer uma diferenciação jurídica entre o contribuinte e o responsável (ALLORIO, 1962, pp. 138–150).

A obrigação paritária resulta “da un fascio d’obbligazioni di pari rango, a carico d’obbligati tributari tutti principali” (ALLORIO, 1962, p. 144). Os sujeitos passivos figuram no polo passivo da obrigação tributária paritária como efeito de idêntica causa (ALLORIO, 1962, p. 144). Trata-se da *eadem causa obligandi*, a que se refere Benedetto Cocivera:

Per aversi obbligazione solidale occorre che per I più debitori l’obbligazione sorga dal medesimo fatto giuridico o almeno da fatti volutamente collegati dalle parti con nessi tali che valgano a farli considerare come un complesso unitario all’effetto del vincolo che ne deriva. Il rapporto solidale può quindi derivare da fatti (o atti) giuridici distinti, ma deve trattarsi di un complesso di fatti collegati in modo che la relazione, che tra di loro intercorre, valga ad unificarli (COCIVERA, 1960).

A solidariedade tributária paritária⁹⁷, portanto, surge do mesmo fato jurídico ou de fatos distintos, mas coligados, formando um complexo unitário. Os solidários

⁹⁵ Conforme Andréa M. Darzé, o inciso II do art. 124 do CTN “interfere diretamente na norma de competência para instituir tributos, estabelecendo expressa permissão para o ente político definir denotativamente outros vínculos de solidariedade” (DARZÉ, 2010, p. 228).

⁹⁶ “Nos casos em que se enquadrem no questionado item I a solidariedade passiva decorre desse próprio dispositivo, sendo desnecessário que lei de incidência o reitere” (AMARO, 2019, p. 345).

⁹⁷ Para Cocivera, a solidariedade é necessariamente paritária. Com efeito, o jurista não considera solidariedade, quando o pagamento do tributo é exigido de um terceiro estranho à obrigação tributária juntamente o com o devedor, em razão de alguma relação de responsabilidade, o que corresponderia à solidariedade dependente: “Non esiste, quindi, solidarietà nel caso de più debiti d’imposta ricollegantisi a presupposti di fatto suscettibili, secondo il diritto tributario, d’una distinta considerazione o valutazione, sebbene fra di loro più o meno strettamente collegati” (COCIVERA, 1960).

paritários, portanto, participam diretamente do suporte fático que deflagra a obrigação tributária.

De outro lado, a obrigação dependente apresenta um nexo de prejudicialidade em relação à obrigação principal. Explica Allorio:

L'imposta è, dalla legge, anzitutto posta a carico d'una determinata persona: che coincide di regola col partecipe diretto della situazione-base dell'imposta. Con distinta norma, poi, è stabilita l'obbligazione d'un altro soggetto, insieme e in aggiunta al primo obbligato [...]. Ciò significa che le due obbligazioni, pur non avendo diversa struttura giuridica, son collocate in un rango diverso: l'una, obbligazione principale; l'altra, obbligazione di garanzia (di solito, solidale) per l'obbligazione principale; dipendente, quindi, da essa, con la conseguenza che tutti i fatti giuridici influenti sull'obbligazione principale modificano un elemento della fattispecie costitutiva della obbligazione dipendente, quindi influiscono sull'obbligazione dipendente (ALLORIO, 1962, p. 142).

A fonte da obrigação dependente, à luz da lição supra, é a obrigação principal, de tal sorte que alterações nesta refletem naquela (nexo de prejudicialidade). Allorio asserir que a obrigação dependente é “un'obbligazione quasi fideiussoria” (ALLORIO, 1962, p. 143). O discrimen é o nexo de prejudicialidade, presente apenas nas obrigações dependentes.

Como exemplo de solidariedade paritária, Allorio, à luz do direito italiano da época, cita aquela entre “il venditore e il compratore rispetto al tributo di registro inerente al contratto di compravendita” (ALLORIO, 1962, p. 144). Ambos se sujeitam por uma mesma causa, inexistindo nexo de prejudicialidade entre eles.

Nesta senda, Zelmo Denari conceitua a coobrigação paritária como aquela em que “dois ou mais sujeitos passivos realizam ou participam da situação-base, isto é, quando os efeitos de um único pressuposto referem-se contemporaneamente a distintos sujeitos” (DENARI, 1977, p. 48). O fundamento, assim, seria a comunhão de interesses (DENARI, 1977, p. 49), de modo que o jurista associa a solidariedade paritária àquela prevista no art. 124, I, do CTN.

Todavia, se “o legislador faz crescer ao pressuposto monossubjetivo a figura do responsável” (DENARI, 1977, p. 51), então haverá a solidariedade dependente. Relaciona, assim, a solidariedade dependente àquela aludida no art. 124, II, do CTN. Assim:

Há, de um lado, com equivalência terminológica, o pressuposto principal típico, ou ainda primário, relacionado com a obrigação tributária a cargo do contribuinte, e, por outro lado, ainda equivalentes, o pressuposto dependente,

extensivo ou ainda específica, relacionado com a coobrigação do responsável tributário (DENARI, 1977, p. 53).

Francesco Tesauro resume:

O que distingue o responsável tributário da figura comum de coobrigado da solidariedade paritária é o fato de que sua responsabilidade não resulta da sua contribuição para a realização do pressuposto do imposto, mas da sua concretização de um fato gerador adicional e diverso (TESAURO, 2017, p. 132).

Diferentemente dos renomados juristas, pensamos que as categorias de solidariedade paritária e dependente não se prestam a elucidar precisamente a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN.

Trata-se apenas de dar outros nomes aos mesmos axiomas. Em vez de dizer que a solidariedade natural limita-se aos contribuintes, diz-se que ela é paritária, o que significa dizer que é restrita aos contribuintes (*a contrario sensu* da solidariedade dependente, respeitante aos responsáveis, ou seja, àqueles que não contribuíram para a realização do fato gerador, na definição de Tesauro), repetindo a mesma premissa axiomática.

Não negamos que a solidariedade natural vincula os múltiplos contribuintes de um mesmo fato gerador. A questão é: ela somente vincula contribuintes? E aqueles que, sem se revestir da condição de contribuinte, participam diretamente do fato gerador? Não teriam interesse comum na situação constituinte da obrigação tributária, atraindo a solidariedade natural? É o que pretendemos investigar.

5 PROPOSTA EXEGÉTICA DO ART. 124, I, DO CTN

5.1.1 Perspectiva Histórica

A elaboração do Código Tributário Nacional teve início em 1953, quando Osvaldo Aranha requisitou a Rubens Gomes de Souza a redação de um anteprojeto, o que foi feito em poucos meses (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. XXVI), tendo sido publicado no Diário Oficial de 25/8/1953 (INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO, 1955, p. 7).

O anteprojeto foi objeto debatido em Comissão Especial composta por Rubens Gomes de Souza e funcionários do Ministério da Fazenda, Afonso Almiro Ribeiro da

Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior, Gerson Augusto da Silva e Romeu Gibson (BRASIL. Ministério da Fazenda, 1954, p. 6).

Conforme se extrai do Dossiê disponibilizado no sítio eletrônico da Câmara dos Deputados (BRASIL. Câmara dos Deputados, [s.d.]), também ofereceu valiosas contribuições e sugestões a Comissão Especial do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro (IBDF), formada por Tito Rezende, Carlos da Rocha Guimarães, Eduardo Lopes Rodrigues, Jayme Pércles e Gilberto de Ulhôa Canto (INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO, 1955, p. 101).

Como resultado, foi proposto o Projeto de Lei nº 4.834 de 1954, publicado no Diário do Congresso de 7 de setembro de 1954 (BRASIL. Câmara dos Deputados, [s.d.]).

Interessa-nos, nesta monografia, perscrutarmos os debates atinentes às regras de solidariedade tributária.

No Anteprojeto do Código Tributário Nacional de Rubens Gomes de Souza, a solidariedade tributária estava prevista no art. 159, pertencente a Capítulo IV (“Da solidariedade tributária”), pertencente ao Título III (“Do sujeito passivo da obrigação tributária”) (INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO, 1955, p. 38). Assim era o enunciado prescritivo:

Art. 159. A obrigação tributária principal é solidária, independentemente de disposição legal expressa, 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 fôsse feito individualmente. (BRASIL. Ministério da Fazenda, 1954, p. 304)

Nos debates promovidos pela Comissão Especial do IBDF, Carlos da Rocha Guimarães sugeriu a supressão deste dispositivo, sob o argumento de que, “tratando-se de matéria de garantia do fisco, é preferível deixar-se para as leis especiais de cada tributo” (INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO, 1955, p. 189). Essa foi a sugestão n.º 735, a qual foi rejeitada, conforme se verifica nos Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional (BRASIL. Ministério da Fazenda, 1954, p. 506).

Mister também registrar a sugestão n.º 158, acolhida pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional, relativamente ao supratranscrito art. 159.

158. (A) idem. (B) No art. 159, suprimir a parte e final, a partir de “no qual tenham”. (C) A exclusão do benefício de ordem não deve prevalecer para todos os casos de solidariedade previstos no Anteprojeto. Com a supressão sugerida, **a exclusão do benefício de ordem fica reduzida aos casos em que a pessoa tenha participado originariamente no fato gerador.** (D) Aprovada (87). (BRASIL. Ministério da Fazenda, 1954, pp. 429–430, grifo nosso)

Ao fim, a disposição foi mantida no Projeto aprovado pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional (Projeto de Lei nº 4.834 de 1954), inscrita no Título I (“Disposições gerais”) do Livro IV (“Da obrigação tributária”), com o seguinte texto:

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.

§1.º 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.

§2.º O disposto no parágrafo anterior aplica-se às pessoas que seriam excluídas de responsabilidade pelo crédito tributário, se o respectivo lançamento fosse feito individualmente. (BRASIL. Ministério da Fazenda, 1954, pp. 42–43)

Acerca desta redação, importante mencionar a exposição de motivos oferecida pela Comissão Especial do Código Tributário Nacional, disponível no sítio eletrônico do Senado Federal.

O § 1º do art. 80 provém do art. 159 do Anteprojeto, onde se achava referido ao sujeito passivo, parecendo à Comissão preferível colocá-lo entre os elementos conceituais da própria obrigação. O dispositivo **estabelece como regra o caráter solidário da obrigação quanto a todos os contribuintes que tenham interesse comum em um mesmo fato gerador. O princípio é pacífico na doutrina** (GIANNINI, Il Rapporto Giuridico d’Imposta, p. 121; TESORO, Principii di Diritto Tributario, p. 108 e “Il Principio della Solidarietà tra i Soggetti Passivi dell’Obbligazione Tributaria”, em Rivista di Diritto Pubblico, 1937, 1/229) e na legislação comparada (GIULIANI FONROUGE, Anteproyecto de Código Fiscal, p. 391). Por esta razão foram rejeitadas as sugestões supressivas números 735 e 931, atendida porém a sugestão 158 no sentido de se admitir o benefício de ordem sempre que a solidariedade resulte, não de interesse comum, mas de disposição de lei, inclusive nos casos de responsabilidade por débito de terceiro.

O § 2º do art. 80, complementar do anterior, abrange na regra da solidariedade os contribuintes que seriam excluídos da obrigação se lançados individualmente. É o caso dos contribuintes cuja parcela individual no interesse comum seja inferior ao mínimo porventura previsto na lei tributária para a sujeição ao imposto. Como é lógico, a norma não atinge os contribuintes imunes ou beneficiados por isenção pessoal, que invocarão essas qualidades. (BRASIL. Ministério da Fazenda, 1954, p. 190, grifos nossos)

De início insta destacar a utilização do termo “contribuinte”, no excerto supra. Atualmente, a teor do art. 121, parágrafo único, I, do CTN, este termo é reservado àquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Diante do recurso didático utilizado nesta monografia, podemos dizer que contribuinte é aquele que tem o *debitum*. Por sua vez, o responsável é aquele que tem a *obligatio* (art. 121, parágrafo único, II, CTN).

Todavia, à época do projeto do Código Tributário Nacional, o termo “contribuinte”, referia-se ao “sujeito passivo da obrigação principal, quer a responsabilidade seja pessoal ou decorrente de lei tributária”, conforme parágrafo único do art. 90 do Projeto do Código Tributário Nacional (BRASIL. Ministério da Fazenda, 1954, p. 46). Portanto, nenhuma conclusão, a respeito da interpretação do art. 124, I, do CTN podemos extrair da utilização do termo “contribuinte”, no trecho em apreço.

Melhor sorte nos socorre, ao examinarmos a doutrina em que se inspirou a Comissão Especial, em especial as lições e Achille Donato Giannini. Diz o jurista italiano: “[c]uando varias personas se encuentran respecto al mismo presupuesto em la expressada relación quedan solidariamente obligadas frente al ente público” (GIANNINI, 1957, pp. 113–114).

A solidariedade da obrigação tributária, prossegue Giannini, justifica-se, na medida que um tributo esteja ligado a um objeto⁹⁸ único. Do contrário, se os pressupostos de fato sejam suscetíveis de “una distinta consideración y valoración, aunque estén entre sí más o menos estrechamente ligados” (GIANNINI, 1957, pp. 114–115), não haverá solidariedade.

Isto porque, nas lições do jurista italiano, “la unidad y la inescindibilidad del presupuesto determinan el nacimiento de una relación jurídica objetivamente única” (GIANNINI, 1957, p. 117). Trazendo para o plano concreto, ocorrendo um fato imponível, por exemplo, a propriedade de um imóvel urbano, em relação ao IPTU, deste fato resultará uma única relação jurídica, de que decorre uma única obrigação tributária. Portanto, “si varias personas participan em presupuesto, la liquidación desenvuelve sus efectos igualmente para todas⁹⁹” (GIANNINI, 1957, p. 117).

⁹⁸ Por objeto de um tributo, Giannini compreendia o aspecto material do tributo, que guarda certa realização com o aspecto material, na atual doutrina. Destarte, são objetos do tributo o patrimônio, a renda, a transmissão de um bem etc. (GIANNINI, 1957, p. 84)

⁹⁹ No mesmo diapasão Dino Jarach: “Por esto la responsabilidad es solidaria, porque la deuda es única, porque existe el *idem debitum*, porque para ambas partes el hecho imponible se verifica de

Giannini faz uma ressalva, importante, contudo:

[...] se l'imposta, di **carattere oggettivo**¹⁰⁰ [...], colpisce il fatto in sè del possesso di una cosa, si ha um oggetto unico d'imposizione, e quindi i compossessori sono **solidalmente obbligati** al pagamento dell'unica imposta; se, invece, l'imposta, di **carattere soggettivo**, colpisce la persona in proporzione del valore o del reddito che ritrae dalla cosa, qualora questa appartenga a più persone, si hanno altrettante obbligazioni tributarie, e quindi **ciascuna delle suddette persone risponde soltanto della propria obbligazione**. (GIANNINI, 1956, p. 240, grifos nossos)

Percebe-se que, para Giannini, a solidariedade resulta da participação de duas ou mais pessoas no fato imponible, desde que o objeto (pressuposto de fato) seja único e indivisível. Nesta hipótese, relação jurídica decorrente, de igual sorte, será única e indivisível, de modo que o Estado tem a prerrogativa de exigir de quaisquer dos partícipes a integralidade da prestação pertencente à obrigação tributária, sem benefício de ordem, o que caracteriza o instituto da solidariedade. Do contrário se o objeto é divisível, cada partícipe do pressuposto de fato será terá contra si dívida tributária, na proporção da participação, não se cogitando, pois, de solidariedade.

Como exemplo, Giannini traz a especulação comercial. Se o objeto (pressuposto de fato) do tributo é a renda decorrente da especulação comercial (e não a própria especulação comercial), e vários são os partícipes que, entre si a dividem, então cada qual será sujeito passivo de dívida tributária própria e exclusiva, na proporção da renda auferida (GIANNINI, 1956, p. 239, 1957, p. 115).

A solidariedade tributária, sem benefício de ordem, fundada na participação no fato gerador é congruente com a sugestão n.º 158 apresentada pela Comissão Especial, segundo a qual “a exclusão do benefício de ordem fica reduzida aos casos em que a pessoa tenha participado originariamente no fato gerador” (BRASIL, 1954, pp. 429–430). Disto resultou a redação do art. 80, §1º, I, do Projeto do Código Tributário Nacional: “[s]em benefício de ordem quando resulte da existência de interesse, indiviso ou não, comum a duas ou mais pessoas, em um mesmo fato gerador”. Esta proposta, posteriormente, deu origem ao atual art. 124, I, do CTN.

manera inseparable, por el conjunto, in solidum. Precisamente aquí está el fundamento de solidaridad fiscal de derecho substantivo, es decir, en el hecho de que la deuda es única y común por ele todo para cada una de las dos partes” (JARACH, 1971, p. 181).

¹⁰⁰ Giannini classifica os impostos em diretos (aquele que grava a propriedade de um, um determinado valor de que dispõe o sujeito passivo, o auferimento de renda) e indiretos (imposto que grava ato ou fato mediante o qual se realiza a troca ou o consumo da riqueza) (GIANNINI, 1956, pp. 84–86). Neste, “il soggetto passivo dell'obbligazione si determina pela símplice partecipazione d'una persona ad um atto o fato, independentemente dal beneficio econômico che gliene possa derivare” (GIANNINI, 1956, p. 87). Os impostos diretos subdividem-se em objetivos e subjetivos.

Importante observar que, não obstante o Código Tributário Nacional diferencie contribuinte do responsável, no enunciado prescritivo do inciso I do art. 124, o legislador preferiu o termo “pessoas” em detrimento da qualificação de contribuinte ou de responsável. Esta observação foi anotada por Gustavo Guimarães da Fonseca, para quem o dispositivo, ao preferir o termo “pessoas”, “não declina qual seria a relação jurídica entre estas ou destas para com a situação que constitua fato gerador” (FONSECA, 2021, p. 44).

Destarte, do termo utilizado não há se inferir a participação no fato gerador como sendo ação exclusiva do contribuinte, pelo que se ampliam os limites semânticos da regra, o que será objeto de posterior investigação. Por ora, fiquemos com a conclusão de que a regra em apreço, em sua gênese, concernia à participação de pessoas no fato gerador como antecedente lógico cujo conseqüente é a solidariedade tributária.

Por fim, insta registrar que o Projeto de Lei n.º 4.834 de 1954, relatado pelo então Deputado Aliomar Baleeiro, designado, em 17/3/1955, pela Comissão de Constituição e Justiça, teve parecer favorável, que também foi aprovado na Comissão de Economia (19/11/1959) e na Comissão de Finanças (12/12/1962). Em 11/8/1963, houve reunião para o que o projeto fosse aprovado rapidamente, o que não aconteceu (BRASIL. Câmara dos Deputados, 1954).

Somente com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que reestruturou o Sistema Tributário Nacional, o projeto do Código Tributário Nacional foi resgatado. Aliomar Baleeiro relata Rubens Gomes de Souza e Gilberto de Ulhôa Canto, que já haviam assessorado o governo, na retrocitada emenda constitucional, foram “encarregados de rever o Projeto de Código Tributário, a fim de adaptá-lo ao novo sistema de receitas de 1965” (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. XXVI). O novo projeto foi erigido sobre o antigo Projeto desenhado por Rubens Gomes de Souza e convertido no atual Código Tributário Nacional (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. XXVII).

5.1.2 Perspectiva Gramatical

5.1.2.1 A expressão “interesse comum”

Analisado o contexto histórico, começamos a investigar o alcance da locução “que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação

principal”, a fim de aclarar o alcance das pessoas implicadas na norma. Dividiremos a investigação em dois tópicos. Neste tópico, analisaremos a expressão “interesse comum” e, no próximo, a “situação que constitua fato gerador da obrigação principal.

O termo interesse deriva dos étimos latinos *inter* (entre) e *esse* (ser), o que remete a uma relação. Ricardo Antônio Lucas Camargo identifica que esta relação se dá, por intermédio da necessidade, entre o sujeito (“ente necessitado”) e o objeto (“ente hábil a fazer desaparecer a necessidade”¹⁰¹).

Quando identificado o ente hábil a satisfazer a necessidade, estabelece-se entre este e o ente necessitado um modo de ser recíproco, uma relação, portanto. Esta relação de complementaridade fundada em uma necessidade que se estabelece entre (*inter*) estes seres (*esse*) recebe o nome de interesse (CAMARGO, 2001, pp. 32–33).

Tendo como fio condutor a necessidade, Francesco Carnelutti define o interesse como “a posição favorável à satisfação de uma necessidade” (CARNELUTTI, 2004, p. 55). Sendo o bem o meio para a satisfação da necessidade, o interesse é a relação cujos termos são o homem e o bem (CARNELUTTI, 2004, p. 55). Os interesses, de acordo como mestre italiano, podem ser imediatos, se “servem diretamente à satisfação de uma necessidade” ou mediatos, caso a satisfação realize-se indiretamente (CARNELUTTI, 2004, p. 55), de modo que “o interesse imediato é necessidade com respeito ao interesse mediato” (CARNELUTTI, 2004, p. 56).

Alf Ross também alude à necessidade subjacente ao interesse: “[c]om a palavra interesse se designa então uma classe particular de atitudes conhecida em psicologia como atitudes fundadas em necessidades” (ROSS, 2007, p. 409). Assim, cõnscia do objeto que supre sua necessidade, a pessoa move-se na direção daquele. Este movimento é a atitude, que, para o jurista dinamarquês, é o interesse¹⁰².

Há, ainda, quem veja, no interesse, um ímpeto orientado a uma utilidade ou vantagem¹⁰³. Esta utilidade ou vantagem desperta o ímpeto da pessoa, se hábil a satisfazer a necessidade.

Diferentemente de Alf Ross, entendemos que o movimento (ação, atitude) não se confunde com o interesse. Este é a relação de atração que se dá entre o sujeito

¹⁰¹ “Os pólos da relação a que se denomina interesse são o sujeito, que é o ente necessitado, e o objeto, que é o ente hábil a fazer desaparecer a necessidade” (CAMARGO, 2001, p. 33).

¹⁰² “Se uma pessoa é consciente do objeto de sua necessidade, sua experiência dela em suas diversas fases (anseio, esforço, satisfação) possui o caráter de uma atitude para esse objeto. Esta atitude é, usualmente, denominada interesse (em sentido estrito)” (ROSS, 2007, p. 411).

¹⁰³ “[...] o interesse poder ser tido como um ímpeto subjetivo que lhe traz utilidade ou vantagens a ponto de lhe chamar atenção” (ALMEIDA, 2021, p. 37).

necessitado e o objeto que atende sua necessidade. A atração é o motor da ação (movimento, atitude ou posição) exercida pelo sujeito na direção do objeto. Por outra: a atitude ou a posição externaliza o interesse (relação), que lhe é anterior.

No mundo do Direito, o termo interesse, conquanto não possua propriamente um conceito jurídico, remete ao direito subjetivo, no sentido de que este é havido como o interesse juridicamente protegido¹⁰⁴. Exemplo clássico é a propriedade

Sendo interesse a relação entre o sujeito e o objeto, expressada por uma atitude ou posição, inferimos que a necessidade particular de cada sujeito não define o interesse. Define-o a relação de atração entre o sujeito necessitado e o objeto que satisfaz a necessidade. Esta atração, no entanto, somente é conhecida a partir da observação do movimento realizado pelo sujeito na direção de um objeto, atitude que a revela, ou de sua posição em relação a este.

Quanto ao predicado “comum”, há de se considerar aquilo que pertence ou é compartilhado por dois ou mais elementos ou indivíduos¹⁰⁵. Há o interesse comum, portanto, quando duas ou mais pessoas adotam a mesma atitude direcionada a um mesmo objeto, capaz de satisfazer as respectivas necessidades.

Marcos Vinícius Neder apresenta interpretação para a expressão “interesse comum”, a partir das categorias de interesses propostas por Alf Ross, na obra “Direito e Justiça”. O jurista dinamarquês distingue interesses coincidentes, ligados e comuns, a partir da narrativa da fuga de dois prisioneiros.

Imaginemos dois indivíduos, A e B, prisioneiros de uma 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 é 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 ambos a pensar na fuga, não como uma fuga de A ou de B, mas como a fuga comum, a fuga de (A+B). “temos de tentar fugir”, dizem. Em tal medida, seus **interesses são comuns** (ROSS, 2007, p. 412, grifos nossos).

¹⁰⁴ Conforme explica Tércio Sampaio Ferraz Junior, com suporte na teoria do interesse de Rudolf von Jhering: “o convívio humano revela conflitos de interesses. Alguns desses tornam-se juridicamente protegidos pelo ordenamento. O interesse juridicamente protegido constitui o direito subjetivo” (FERRAZ JR., 2019, p. 115). No mesmo sentido Ricardo Lucas Antônio Camargo: “[a] identificação do direito subjetivo com o interesse juridicamente protegido leva a consequências na identificação da maior ou menor medida em que um interesse merece ser atendido” (CAMARGO, 2012, p. 49).

¹⁰⁵ COMUM. In: Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. [s.l.]: Melhoramentos, 2021. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/comum/>. Acesso em: 30 out. 2021.

A ação (atitude) de ambos é fugir da prisão. Ao exercerem igual ação, os interesses coincidem. Se a ação é realizada cooperativamente por ambos, então os interesses estão ligados. Já o interesse ligado qualificado por uma consciência de grupo é havido como interesse comum.

Portanto, para Alf Ross, a mesma atitude pode conotar interesses coincidentes, ligados ou comuns, em função da conexão entre os agentes. Fundado nesta classificação, Marcos Vinícius Neder assere que o interesse comum referido no art. 124, I, do CTN corresponde àquele assim denominado por Alf Ross, vale dizer, o interesse ligado qualificado por uma consciência de grupo.

Considerando a definição de interesse por nós adotada, examinemos as lições Alf Ross. Se A e B realizam igual ação (fugir), há certamente coincidência da atitude, mas não necessariamente coincidência de interesses. A e B fogem. Porém cada qual pode exercer uma fuga própria, independente da fuga alheia. A pode cavar um túnel a oeste, enquanto B, desconhecendo a conduta daquele, cava um túnel a leste. Ambos fogem. Mas não se trata da mesma fuga. Embora a necessidade seja a mesma (liberdade), o objeto que lhe supre (e orienta a fuga) é distinto.

De igual sorte, diversos comerciantes vendem, cada qual sua venda, variando o objeto. Não há, necessariamente, ligação entre as ações exercidas por eles. Realizar ação igual (de mesmo nome) não implica realizar a mesma ação orientada ao mesmo objeto. Não nos parece haver dúvidas de que a solidariedade natural não resulta da prática de ação igual. Até porque se assim fosse, todos os importadores, *e.g.*, seriam solidários entre si pelo imposto incidente sobre as importações realizadas.

Em relação aos interesses ligados, em que há cooperação entre os agentes, ambos os presos participam da mesma fuga; a ação de fugir é exercida por ambos, cooperativamente, ainda que cada qual esteja preocupado apenas com o próprio sucesso. Na medida que praticam a mesma ação (e não apenas igual ação), entendemos que, se esta ação corresponde ao verbo nuclear da hipótese de incidência, então poderá ensejar a solidariedade natural.

Na classificação proposta por Alf Ross, a diferença entre o interesse comum e o interesse ligado é a presença da consciência de grupo, isto é, os agentes não estão preocupados apenas com o próprio sucesso; estão comprometidos com o sucesso de todos os partícipes. Ou seja, o interesse comum aludido pelo jurista dinamarquês é o

interesse ligado qualificado por um dado psíquico¹⁰⁶: a consciência de grupo. Para Caio Augusto Takano, também apoiado nas lições de Alf Ross, é esta a categoria de interesses referida no art. 124, I, do CTN¹⁰⁷.

Temos que o dado psíquico, que caracteriza o interesse comum categorizado por Alf Ross, não é elemento do suporte fático abstrato da solidariedade natural¹⁰⁸. Basta que as pessoas pratiquem a mesma ação direcionada ao mesmo objeto. Ou seja, bastam os interesses ligados. Não negamos que a presença da consciência de grupo fortalece o liame entre os agentes, o que torna ainda mais legítimo o vínculo de solidariedade. Todavia não é elemento necessário para atraí-la¹⁰⁹.

Segundo a doutrina majoritária, na venda realizada por diversos vendedores, eles serão solidários entre si pelo tributo incidente a circulação das mercadorias, porque ocupam o mesmo polo, na relação jurídica subjacente à hipótese de incidência. Nesse sentido, Maria Rita Ferragut¹¹⁰, Paulo de Barros Carvalho¹¹¹,

¹⁰⁶ Para Alf Ross, a conexão de interesses (solidariedade fatural) não é idêntica à comunidade de interesses (solidariedade emocional) (ROSS, 2007, p. 413). De acordo como autor, “isto significa apelar aos sentimentos de pertencer ao grupo, identidade, solidariedade e interesses altruístas a eles ligados, que lutam com os interesses egoístas que impulsionam o indivíduo a buscar sua própria vantagem às expensas do todo” (ROSS, 2007, p. 414).

¹⁰⁷ “[...] o ‘interesse comum’ a que se refere o inc. I do art. 124 do CTN diz respeito àquele existente na ‘situação que constitua o fato gerador da obrigação principal’. Busca-se aquele que está unido ao contribuinte para realizar o fato jurídico tributário, que o pratica conjuntamente, e de quem é passível inferir a existência de uma consciência de grupo com os demais sujeitos passivos da obrigação tributária” (TAKANO, 2019, p. 96).

¹⁰⁸ Conforme Pontes de Miranda, “[d]e regra, os fatos psíquicos internos não interessam ao direito, porém esse permite, excepcionalmente, a descida deles, se se trata de determinar fato exterior, ou se estão em relação com esse, a servirem de classificação desse” (MIRANDA, 2000, p. 69). Por ser elemento excepcional, entendemos que o dado psíquico do suporte fático deve estar expresso na regra, o que não ocorre no art. 124, I, do CTN. Por isso, entendemos que o interesse deve ser conhecido a partir de dados objetivos, consistentes na conduta cooperativa (conjunta) deflagradora da obrigação tributária principal. Ademais, se, para a responsabilização (art. 136 do CTN) não é exigido o elemento subjetivo (intenção), *a fortiori* o dado psíquico é irrelevante na configuração da hipótese de incidência.

¹⁰⁹ A consciência de grupo poderia ter alguma importância para aquilatar a solidariedade natural, em se tratando de grupos de sociedade. Não como dado psíquico, estranho às pessoas jurídicas, mas como dado objetivo, revelador de uma atuação conjunta e coordenada, visando o benefício do próprio grupo, ainda que, eventualmente, às custas do sucesso de algum de seus partícipes.

¹¹⁰ “Há interesse comum quando os direitos e deveres forem compartilhados entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto da situação” (FERRAGUT, 2020, p. 53).

¹¹¹ 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 apenas entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação (CARVALHO, 2019, p. 347).

Fabiana del Padre Tomé¹¹², Luís Eduardo Schoueri¹¹³, entre outros.

A partir do fato de os vendedores figurarem no mesmo polo da relação jurídica subjacente à situação que caracteriza o fato gerador do tributo¹¹⁴, contudo, não é possível concluir peremptoriamente que eles apresentam consciência de grupo (dado psíquico). É possível que cada vendedor tenha ingressado na relação colimando objetivos individuais, sem qualquer consciência de grupo, isto é, sem estar preocupado com o sucesso alheio. No entanto, realizam a mesma ação orientada ao mesmo objeto, tendo, pois, interesses ligados, o que, como dissemos, é suficiente para atrair a solidariedade natural.

Ao interpretar a expressão “interesse comum”, a doutrina só restringi-la aos interesses jurídicos, afastando de seu alcance, pois, interesses de outra ordem, como interesses morais, econômicos, afetivos. Assim o fazem Hugo de Brito Machado¹¹⁵, Maria Rita Ferragut¹¹⁶, Andréa M. Darzé¹¹⁷, Marcos Vinícius Neder¹¹⁸, entre outros.

Com efeito, é evidente que nem todo interesse no fato tributário enseja solidariedade. Os interesses, na acepção de querer, desejar, almejar, posições passivas, inertes, não atraem a solidariedade natural. Exemplo disto é o interesse (desejo) de um pai pelo sucesso da empresa do filho. É uma posição passiva, desprovida de atitude. Se a pessoa não age (conduta) nem toma posição que realize o verbo nuclear da hipótese de incidência, não há se falar de solidariedade natural. O simples querer, desejar, ainda que seja acepção do termo interesse, não atrai a solidariedade natural.

¹¹² “[...] os sujeitos, para ser considerados com “interesse comum” no fato gerador da obrigação tributária, encontrem-se no mesmo polo da relação de direito privado configuradora do critério material da exação” (TOMÉ, 2016).

¹¹³ “Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. [...] Não constituem “interesse comum”, por um lado, as posições antagônicas em um contrato mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário.” (SCHOUERI, 2019, p. 588).

¹¹⁴ Em sentido contrário, advoga Caio Augusto Takano: “[h]á uma consciência de grupo em relação aos vendedores, que configuram no mesmo polo da obrigação [...]” (TAKANO, 2019, p. 95).

¹¹⁵ “O interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico” (MACHADO, 2009a, p. 146).

¹¹⁶ “[...] o mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum [...]” (FERRAGUT, 2014, p. 93).

¹¹⁷ “O mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum [...]” (DARZÉ, 2010, p. 231).

¹¹⁸ “[...] 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 polo de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário (NEDER, 2011, p. 288).

Embora concordemos que não são todas as espécies (acepções) de interesse que atraem a solidariedade natural, disto seria válido inferir que o interesse aludido no art. 124, I, do CTN se cinge ao interesse jurídico? Aliás, o que se quer dizer exatamente com “interesse jurídico¹¹⁹”? Pertenceriam a este grupo apenas os interesses jurídicos natos¹²⁰ ou, nele, também se incluem os interesses juridicamente qualificados¹²¹.

O qualificativo “jurídico” é próprio dos fatos que ingressaram no mundo jurídico, por ocasião do fenômeno da incidência (MIRANDA, 2000, p. 52). Nesta senda, o interesse jurídico é o interesse presente no mundo dos fatos (mundo material) que, por corresponder ao suporte fático abstrato de uma norma, ingressa no mundo jurídico. Portanto um interesse fático (econômico, social, moral etc.) que venha a ser elemento do suporte fático, tornar-se-á jurídico no instante logicamente posterior à incidência. Vale dizer: se o interesse aludido no art. 124, I, do CTN, for o econômico, e.g., tornar-se-á jurídico, logo que concretizado.

Se este for o interesse jurídico aludido pela doutrina, então nada explica, porque todo interesse transportado ao mundo jurídico é tautologicamente jurídico, ainda que suas vestes prévias à incidência sejam econômicas, morais, sociais etc.

Compreendemos que a doutrina se refere ao interesse já previamente juridicizado e capturado, posteriormente (lógica ou cronologicamente), pela norma tributária¹²². Essa acepção de interesse amolda-se perfeitamente aos fatos geradores cujo suposto é formado por situação jurídica. Nesse contexto, entendemos que o interesse que ingressa no fato jurídico tributário é, ele próprio, jurídico. É o interesse

¹¹⁹ Esta questão que nos atormentava e que, dentre outras, nos motivou a pesquisar sobre o assunto, recentemente foi objeto de investigação por Gustavo Guimarães da Fonseca, no livro “Solidariedade passiva tributária do art. 124, I, do CTN: e suas interpretações antinômicas”. Segundo o autor, “o qualificativo ‘jurídico’ é sempre empregado como premissa axiomática da tese sem que sejam tecidas quaisquer considerações para se expor, lógica e tecnicamente, o que significaria o interesse jurídico e porque a inserção deste termo afastaria da regra em exame a possibilidade de abranger pessoas que não se encontrem num mesmo polo obrigacional” (FONSECA, 2021, pp. 55–56).

¹²⁰ Por interesses jurídicos natos, queremos referir a fatos jurídicos que são estão contidos no pressuposto de regras. Como exposto por Alfredo Augusto Becker, “muitas vezes, a hipótese de incidência já é um fato jurídico (...) e a incidência de uma segunda regra jurídica (...) desencadeia a irradiação de mais outra relação jurídica (...)” (BECKER, 2018, p. 68).

¹²¹ “[...] necessário que se configure um interesse juridicamente qualificado, ou seja, o sujeito passivo solidário precisa estar vinculado juridicamente à situação que constitui o fato gerador em tal medida que não seja possível discernir apenas um indivíduo ou que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, ou a quem tenha sido atribuída pela lei a responsabilidade pelo pagamento da obrigação” (MEDEIROS, 2019, p. 89).

¹²² “Quando os fatos jurídicos são elementos de suporte fático, não deixam de ser fatos jurídicos, não volem a ser, apenas, elementos de fato; o elemento fático, que eles levam ao suporte fático, é exatamente o fato jurídico, donde parecer que neles entram como direitos e não como os elementos fáticos do seu suporte” (MIRANDA, 2000, p. 82).

juridicamente protegido, isto é, o direito subjetivo associado à situação jurídica prevista na hipótese de incidência.

De outro lado, nas situações de fato, justamente porque não pertencem ao mundo jurídico previamente à incidência da norma tributária, não há a se falar em interesse jurídico a elas inerente. O interesse, aqui, é fático, a ser juridicizado por meio da incidência da norma tributária. Ainda que, subjacente à situação fática, exista uma relação jurídica, aquela é fonte mediata da obrigação tributária (cujo fato gerador contém situação fática), não esta.

Tendo, como diretriz, o princípio da capacidade contributiva, Rubens Gomes de Souza defende que “o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação” (SOUZA, 1981, p. 92). O fato gerador, na perspectiva de Amílcar Falcão, é o “fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico” (FALCÃO, 1995, p. 29).

Em sentido oposto, Paulo de Barros Carvalho afirma que a perspectiva puramente econômica de um fato é uma distração (CARVALHO, 2019, p. 277), isto porque não há fatos puros¹²³. Com efeito, se tomarmos, como exemplo, uma situação de fato, como a operação de circulação de mercadorias, podemos tomá-la como fato econômico (trocas) ou social (interação), a depender da perspectiva subjetiva do ser cognoscente¹²⁴.

Esta perspectiva subjetiva não entra no suporte fático. O fato que nele ingressa é objetivo: realizada a operação de circulação de mercadorias, incide o ICMS. Este fato (operação de circulação de mercadorias) é econômico ou é social? O qualificativo é desimportante, porque alheio ao suporte fático.

No instante logicamente anterior à entrada no mundo jurídico, por incidência da norma tributária, a operação de circulação de mercadorias é simples fato, e não fato jurídico. Disto resulta que o interesse na situação de fato, aqui tomado na acepção de relação entre sujeito e objeto revelada objetivamente pela atitude daquele

¹²³ “Eis uma barreira intransponível à concepção de ‘fato puro’, seja ele econômico, histórico, político, jurídico ou de qualquer outra qualidade que se lhe pretenda atribuir. Tais fatos, como acrescenta Lourival Vilanova, são elaborações conceituais, subprodutos de técnicas de depuração de ideias seletivamente ordenadas” (CARVALHO, 2019, p. 277).

¹²⁴ Ainda que a situação tomada como hipótese de incidência não seja puramente econômica, deve ter conteúdo econômico, a fim de observar o princípio da capacidade contributiva, pois “fazem pressupor que as pessoas que dele participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de patrimônio” (CARVALHO, 2009, p. 96). Mas este dever é direcionado ao legislador. Uma vez selecionada a situação que deflagrará a incidência do tributo, é transportada para a hipótese despida de seus predicados econômicos, sociais, morais etc.

na direção deste (realização cooperativa, conjunta, do verbo nuclear da hipótese de incidência) é o interesse fático. É este o interesse que ingressa no suporte fático correspondente ao suposto da norma de solidariedade, quando o fato gerador é caracterizado por situações de fato, e não jurídicas.

Marcos Vinícius Neder cinge os interesses a que se refere o art. 124, I, do CTN, àqueles inerentes às relações jurídicas privadas da qual se extrai o fato tributário¹²⁵, porquanto corresponderiam ao interesse comum categorizado por Alf Ross (NEDER, 2011, p. 288). Vale dizer, relações jurídicas subjacentes ao fato captado pela norma jurídica tributária. No mesmo sentido, Maria Rita Ferragut, Andréa M. Darzé¹²⁶, Fabiana Del Padre Tomé¹²⁷, e outros.

Já dissemos que interesse é uma relação entre o sujeito necessitado e o objeto hábil a suprir a necessidade, exteriorizada por um ímpeto, uma atitude do sujeito na direção do objeto ou por uma posição. Portanto, delimitar precisamente a ação/posição e o objeto é essencial para identificarmos corretamente o interesse concernente ao art. 124, I, do CTN.

Esse dispositivo alude ao interesse comum à “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Esta situação pode ser jurídica ou de fato (art. 116, I e II, CTN), que serão posteriormente investigadas.

A situação de fato não se confunde com a relação jurídica subjacente. Por isso, ao tomar, como referencial, o negócio jurídico correlato, em vez da situação de fato, o intérprete tende a vislumbrar interesse distinto daquele captado pela norma jurídica, porque distinto é o referencial.

Como exemplo, tomemos um dos pressupostos do ICMS, qual seja a circulação de mercadoria, entendida a circulação¹²⁸ como fato econômico, em cuja essência

¹²⁵ “[...] embora o Código refira-se a situações de fato ou jurídica para fins da caracterização do momento da ocorrência do fato gerador, essa classificação é irrelevante para interpretação do disposto no art. 124. Tanto numa quanto noutra, há uma relação jurídica privada 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 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 direitos; naquela, sobre a variedade de sujeitos situado em um dos pólos da relação jurídica” (NEDER, 2007, p. 39).

¹²⁶ Subscreeve o pensamento de Marcos Vinícius Neder (DARZÉ, 2010, p. 231).

¹²⁷ “[...] os sujeitos, para ser considerados com “interesse comum” no fato gerador da obrigação tributária, encontrem-se no mesmo polo da relação de direito privado configuradora do critério material da exação” (TOMÉ, 2016).

¹²⁸ Ricardo Antônio Lucas Camargo cria as categorias de circulação física, referindo-se ao deslocamento físico, perceptível aos sentidos, que pode ou não vir a ser juridicamente qualificado (CAMARGO, 2014, pp. 354–355), e de circulação econômica, consistente na troca de titularidade,

reside a troca da titularidade (CAMARGO, 2014, p. 288) ou como “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título de jurídico, com a conseqüente mudança de patrimônio” (CARVALHO, 2018, p. 756). A circulação de mercadorias é, pois, o deslocamento das mercadorias de uma pessoa para outra associado à troca de titularidade (patrimônio).

A norma tributária não colhe, como pressuposto do ICMS, o negócio jurídico¹²⁹ de que resulta a circulação (compra e venda, permuta, contato estimatório), mas a situação de fato (circulação de mercadorias), conquanto fato emergente de relação jurídica subjacente¹³⁰.

Os contratos subjacentes ao fato gerador do ICMS (compra e venda, permuta, contato estimatório) são marcados pelo sinalagma, de tal sorte que o direito (interesse juridicamente protegido) de uma parte corresponde ao dever da outra. Portanto os direitos subjetivos das partes decorrentes de contratos sinalagmáticos não coincidem. São distintos. Mais do que isso: contrapostos. Por isso, aqueles que examinam a comunidade de interesses a partir da relação jurídica subjacente à hipótese de incidência advogam a ausência de interesse comum entre comprador e vendedor¹³¹, não atraindo, destarte, a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN.

Nesse sentido, Luciano Amaro, cujo magistério tomamos como exemplo da tese majoritária defendida pela doutrina: “[...] o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição” (AMARO, 2019, p. 345).

Fosse o ICMS imposto sobre alienação ou sobre venda, como aliás, era seu antecessor o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC)¹³², concordaríamos com o prestigiado jurista. Se a ação tomada como pressuposto do tributo fosse vender, vendedor e comprador não teriam interesses comuns, porquanto a atitude deste último

nota que não implica “prevalência do econômico sobre o jurídico ou da absoluta independência entre ambas as esferas” (CAMARGO, 2014, p. 288).

¹²⁹ “[...] o contrato de compra e venda de mercadorias, considerado isoladamente, como simples negócio jurídico, não gera o dever de pagar ICMS [...]” (MACHADO, 2009a, p. 368).

¹³⁰ “O termo ‘circulação’ foi empregado pela Constituição de 1988 tanto no sentido de circulação jurídica (transferência de propriedade) quanto de circulação física ou puramente econômica. Ambas devem estar presentes para legitimar a cobrança do ICMS: isoladamente consideradas, são condições necessárias, mas não suficientes para tal desiderato” (VELLOSO, 2012, p. 430).

¹³¹ Nesse sentido, Hugo de Brito Machado: “[o] interesse do comprador e o interesse do vendedor, em um contrato de compra e venda, não são interesses comuns, mas interesses contrapostos” (MACHADO, 2009b, p. 70).

¹³² “Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre: [...] II - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual” (BRASIL, 1946).

não é vender. Daí a importância do verbo (que denota a conduta ou a posição) que enseja a incidência tributária, especialmente para conhecer o interesse envolvido.

A atitude informada no fato tributário tomado como exemplo é a circulação, e não a alienação ou a venda. É a situação de fato (e não o negócio jurídico subjacente ou outras atitudes não referidas no fato tributário) que serve de referencial para determinar a correspondente relação (interesse).

Na circulação de mercadorias, temos uma mesma atitude ou ação (circular) cujo objeto é a mercadoria circulada. Tanto vendedor quanto o comprador exercem a ação de circular a mercadoria direcionada ao mesmo objeto, porquanto ação cuja realização demanda cooperação de ambas as partes. Tratando-se de bem móvel, a transmissão da propriedade dá-se pela tradição (art. 1.267, CC), vale dizer pela entrega da coisa. Para que o vendedor entregue a coisa ao comprador, este deve recebê-la. Portanto participam da realização da ação de circular tanto o vendedor quanto o comprador.

Compradores e vendedores têm a atitude de circular orientada ao objeto comum: a mercadoria, a partir da qual ambos satisfazem suas respectivas necessidades. Disto resulta que tanto o vendedor quanto o comprador praticam a mesma ação (circular) cujo objeto é o mesmo (mercadoria). Têm, assim, interesse comum na situação que constituiu o fato gerador do ICMS, ainda que os objetivos sejam distintos e que realizem diferentes subações (remeter a mercadorias, receber a mercadoria) de que depende a ação principal (circular), informada no suposto.

Os interesses de compradores e vendedores não são conflitantes, visto que a situação favorável à satisfação de uma necessidade do primeiro não exclui a situação favorável à necessidade do segundo¹³³. Ambos satisfazem suas necessidades a partir do mesmo objeto, realizando cooperativamente a mesma ação.

Algo distinto ocorre no imposto sobre a importação (art. 153, I, CF). O verbo nuclear do aspecto material da hipótese de incidência¹³⁴ (verbo indicativo da atitude que externaliza o interesse) é importar. Ora, ainda que o negócio jurídico subjacente seja a compra e venda, *e.g.*, a ação de importar é exclusiva do comprador. A atitude do vendedor é a exportação. Portanto, nesta hipótese de incidência, ainda que as atitudes do vendedor e do comprador tenham o mesmo objeto, o vendedor não realiza

¹³³ Cf. Francesco Carnelutti sobre o conflito de interesses (CARNELUTTI, 2004, pp. 60–61).

¹³⁴ Releva aqui o critério material da hipótese de incidência, havido como o “comportamento de uma pessoa (dar, fazer ou ser)” (CARVALHO, 2009, p. 127).

a ação de importar¹³⁵. Ausente a coincidência de atitudes, o interesse não será comum.

Daí a entendermos que há comunidade de interesses, quando duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas) realizam a ação a que se refere o verbo nuclear enunciado na hipótese de incidência, direcionada ao mesmo objeto. Consoante expõe Gustavo Guimarães da Fonseca, o interesse comum “não teria, em princípio, a ver com a posição das partes e, sim, com a possibilidade de qualquer uma delas praticar o fato tributário dentro arquetipo pré-estabelecido da norma de incidência” (FONSECA, 2021, p. 59). Lembremos que, em nossa pesquisa genética, a participação conjunta no fato gerador era aspecto que ensejava a solidariedade entre os partícipes¹³⁶.

A doutrina¹³⁷ e a jurisprudência¹³⁸ apontam a realização conjunta do fato gerador, como pressuposto da solidariedade. Concordamos com este entendimento. Nossas ressalvas são orientadas ao referencial a partir do qual se observa o interesse. Defendemos que este referencial é a situação jurídica ou a situação de fato que caracteriza a hipótese de incidência, e não a relação jurídica subjacente à situação de fato.

Quando o fato tributário aduz situação jurídica, controvérsias não há. O interesse, aqui, é o direito subjetivo (interesse juridicamente protegido) inerente à situação jurídica prevista na regra matriz de incidência. Vale dizer é o interesse jurídico nato, de modo que seu significado é aquele consagrado no ramo do Direito de que é oriundo. Portanto, nos fatos geradores fundados na propriedade (situação jurídica),

¹³⁵ “Mandar vir ou trazer de fora do país (mas também de outro estado, município, região etc.); introduzir” (IMPORTAR. *In*: Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. [s.l.]: Melhoramentos, 2021. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/importar/>. Acesso em: 30 out. 2021.

¹³⁶ No Item 5.1.1, já vimos as discussões históricas, no anteprojeto e no projeto em que se fundou o Código Tributário Nacional. Ali, vimos que pretendia-se impor a ausência de benefício de ordem, conotação da solidariedade, às pessoas que tivessem participado originariamente no fato gerador, que vai ao encontro das lições de Giannini (GIANNINI, 1957, p. 117). Tanto nas discussões, quanto na regra positivada no CTN, a opção foi pelo termo “pessoas”, em vez de utilizar contribuinte ou responsável.

¹³⁷ “Solidariedade é comunhão de interesses, fato gerador praticado em conjunto” (FERRAGUT, 2014, p. 89). “Somente poderá ser onerado quem, de algum modo, participou da realização do tipo do tributo (fato típico tributário). [...] Logo, mesmo o responsável tributário há de estar em relação com o fato impositivo” (CARRAZZA, 2010, p. 164). “Há solidariedade no Direito Tributário quando mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I)” (TORRES, 2018, p. 248).

¹³⁸ “O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2019).

como IPTU, ITR e IPVA, há interesse comum quando duas ou mais pessoas possuem o mesmo interesse (direito subjetivo, isto é, direito de propriedade sobre o mesmo objeto). Ou seja, haverá indiscutivelmente interesse comum quando duas ou mais pessoas participarem da propriedade (fato gerador) do mesmo bem.

As controvérsias surgem diante de situação de fato conexas a negócios jurídicos bilaterais (ICMS, ISSQN, ITBI etc.). Paulo de Barros Carvalho assevera que o interesse comum não é dado adequado¹³⁹ para se conhecer os sujeitos passivos da obrigação tributária¹⁴⁰. O jurista, assim como nós, reconhece que o comprador e o vendedor “estão ligados à efetivação do negócio, havendo indiscutível interesse comum¹⁴¹” (CARVALHO, 2019, p. 347). No entanto, tendo em vista que o legislador escolheu apenas um deles como contribuinte (ex. vendedor), Paulo de Barros Carvalho sustenta que apenas as pessoas que figurarem no mesmo polo da relação bilateral seriam solidárias¹⁴², nos termos do art. 124, I, do CTN.

A conclusão de Paulo de Barros Carvalho adota, de maneira axiomática, que a norma extraída do art. 124, I, do CTN limita-se aos contribuintes, não obstante o enunciado tenha preferido termo “pessoas”¹⁴³. Dada esta premissa, conclui que os solidários são aqueles que figuram no mesmo polo da relação jurídica que ensejou o fato tributário, o qual foi eleito como contribuinte, pelo legislador.

Nesta monografia, um de nossos objetivos é justamente testar as premissas difundidas, muitas vezes de modo axiomático, especialmente pela doutrina. Por que a norma extraída do art. 124, I, do CTN, a despeito de o enunciado preferir o termo

¹³⁹ “A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexa que se estabelece entre os devedores da prestação tributária” (CARVALHO, 2019, p. 346).

¹⁴⁰ Paulo de Barros Carvalho assevera que o interesse vale “para situações que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU” (CARVALHO, 2019, p. 347).

¹⁴¹ No mesmo sentido Regina Helena Costa, ao analisar o enunciado do art. 124, I, do CTN: “A primeira hipótese está redigida em linguagem bastante vaga, não traduzindo com acuidade o que se quer significar. Comprador e vendedor têm interesse comum na transmissão da propriedade de imóvel, mas nem por isso podem ser devedores solidários” (COSTA, R. H., 2020, p. 227).

¹⁴² 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 apenas entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação (CARVALHO, 2019, p. 347).

¹⁴³ Conforme pontua Gustavo Guimarães da Fonseca, ao enunciar “pessoas”, “em momento algum a prescrição legal [art. 124, I, do CTN] faz referência a contribuintes da exação (ou limita o seu espectro de atuação a esses sujeitos passivos), o que, *a priori*, evidenciaria, aí, a possibilidade de inserir na regra da solidariedade aqueles que praticam o fato gerador, mas que, por uma opção do legislador ordinário, não são considerados, pela respectiva lei, contribuintes” (FONSECA, 2021, p. 59).

“pessoas”, se limitaria aos contribuintes, como fazem Fabiana del Padre Tomé¹⁴⁴, Marco Aurélio Greco¹⁴⁵, Leandro Paulsen¹⁴⁶, Caio Augusto Takano¹⁴⁷ e outros?

Na maioria dos tributos, a tendência efetivamente é que a solidariedade implique apenas contribuintes. Isto acontece nos impostos fundados no patrimônio (IPTU, IPVA, ITR) e nos impostos cujo verbo nuclear do critério material somente possa realizado por aquele que preenche os requisitos do critério pessoal, como acontece e.g. no Imposto de Importação (apenas o comprador importa), no Imposto de Exportação (apenas o vendedor exporta) e no ISSQN (cujo verbo nuclear é prestar serviços – art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003¹⁴⁸ –, ação que somente pode ser exercida por aquele que realiza o serviço e não por quem dele se beneficia).

Ocorre que, nos impostos decorrentes de ações de que participam ambas as partes do negócio jurídico subjacente à situação que caracteriza o fato gerador, como, e.g., a circulação (ICMS) e a transmissão (ITBI), a ação do verbo nuclear (circular, transmitir) é exercida não apenas pelo contribuinte, mas também pelas pessoas ocupantes do polo oposto, na relação jurídica subjacente. Justamente porque a ação nuclear é realizada por ambos os polos da relação jurídica subjacente, CTN delega a escolha do contribuinte ao legislador (art. 42 e art. 66 do CTN).

Para Aliomar Baleeiro, a solidariedade natural se dá entre os participantes do fato gerador, vale dizer, entre todas as partes que realizam o verbo nuclear do critério material da hipótese de incidência.

O CTN não diz em que consiste ou em que casos se manifesta o interesse comum. A lei tributária o dirá. Em princípio, **os participantes do fato gerador. Na prática de ato jurídico ou negócio podem ser todas as partes**, e disso há exemplo no próprio CTN, arts. 42 e 66 (BALEIRO; DERZI, 2018, p. 1118, grifos nossos).

¹⁴⁴ “Para que se configure o interesse comum, previsto no art. 124, I, do CTN, é **imprescindível que o sujeito preencha os requisitos de contribuinte**, praticando, em conjunto com outros sujeitos (igualmente devedores solidários), o fato jurídico previsto na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, e, desse modo, desencadeando o respectivo vínculo obrigacional” (TOMÉ, 2016, grifo nosso).

¹⁴⁵ “[...] o art. 124, I regula hipótese atinente ao sujeito passivo da obrigação, especificamente o contribuinte” (GRECO, 2019, p. 741).

¹⁴⁶ “Têm interesse comum aqueles que figuram conjuntamente **como contribuintes**” (PAULSEN, 2019, p. 219, grifo nosso).

¹⁴⁷ “O art. 124, inc. I, do CTN aplicar-se-á, portanto, apenas em relação a situações em que há uma pluralidade de contribuintes no polo passivo da relação jurídica tributária” (TAKANO, 2019, p. 96).

¹⁴⁸ “Art. 1º - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador” (BRASIL, 2003).

Ao implicar a parte que, embora realize a ação nuclear do aspecto material da hipótese de incidência, não foi tomada como contribuinte, temos que o art. 124, I, do CTN revela-se norma de responsabilidade, o que será adiante examinado.

5.1.2.2 Situação jurídica e situação de fato

O interesse comum enunciado no art. 124, I, do CTN, é aquele inerente à situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Assim, para conhecermos a norma extraída do citado dispositivo legal, mister analisarmos a situação nele referida, a qual, como já dissemos, é o referencial a partir do qual se observa o interesse atrativo da solidariedade natural.

Nos incisos I e II do art. 116, o Código Tributário Nacional alude a duas situações, respectivamente, a situação de fato e a situação jurídica. Estas categorias não passaram indenes às críticas de Paulo de Barros Carvalho, que viu nelas um erro grosseiro “ao diferenciar as situações jurídicas, sabendo que as primeiras (situações de fato), uma vez contempladas pelo direito, adquiriram a dignidade de situações jurídicas” (CARVALHO, 2019, p. 310).

Com efeito, assim como todo interesse enunciado no sistema do Direito é jurídico, toda situação nele referida é jurídica. Logo, o qualificativo “jurídico” associado a elementos do mundo do Direito nada explica, é pleonasma. À evidência toda situação de fato, em um momento pré-jurídico, ao ser tomada como antecedente de uma norma jurídica, torna-se, pela simples incidência, jurídica.

Ainda que a denominação utilizada pelo legislador possa ser criticada, não é desprezível, como também reconhece Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2019, p. 310). As categorias aludidas no CTN, há de se compreender, referem-se ao *status* da situação prévio à incidência da norma tributária.

No contexto do Código Tributário Nacional, as situações jurídicas são as figuras, institutos, atos e negócios já colhidos pelo Direito previamente à incidência da norma tributária, em que servem de antecedente. Conforme ensina Roque Antonio Carrazza, o art. 116, II, do CTN, refere-se às hipóteses em que:

[...] a simples situação jurídica existente, categorizada pelo Direito Privado (propriedade, doação, herança etc.), já opera o nascimento da obrigação tributária, sem necessidade, pois, de uma execução material (entrega das chaves, para fins de IPTU; circulação física do veículo automotor, para fins de IPVA; amanho da terra, para fins de ITR etc.) (CARRAZZA, 2010, p. 231).

No mesmo sentido, Misabel Derzi, ao referir que, por vezes, o legislador elege “como hipótese ou fato gerador normativo diretamente uma situação inerente a ato ou negócio jurídico (propriedade, posse ou transmissão), em lugar de uma circunstância material qualquer” (BALEEIRO; DERZI, 2018, pp. 1095–1096). Trata-se, assim, de “uma situação contemplada por outro ramo do Direito, à qual se refere legislador tributário na definição da hipótese tributária” (SCHOUERI, 2019, p. 545).

De outro lado, nas situações de fato, ainda que conexas a um ato ou negócio jurídico¹⁴⁹, o pressuposto é uma situação até então estranha ao Direito. É o que ensina Hugo de Brito Machado

Por situação de fato, entende-se a situação (fato ou conjunto de fatos) que não tenha sido objeto de disciplina jurídica específica e por isto não constitua uma categoria ou instituto jurídico. Algo que ainda não está juridicamente tratado, e que, por isto mesmo, não pode ser referido por remissão a outro setor do Direito. A circulação de mercadorias, a aquisição de renda, a realização de uma operação financeira, são exemplos de fatos geradores de impostos integrados por situações de fato. (MACHADO, 2019, p. 54)

Ainda que a situação de fato seja conexa ato ou negócio jurídico, a ultimação destes é insuficiente para atrair a incidência do tributo (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 1095; CARRAZZA, 2010, p. 231), visto que o fato gerador se realiza “apenas no momento em que ocorrem aquelas circunstâncias materiais necessárias à execução” (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 1095).

Conforme assere Alfredo Augusto Becker, o fato jurídico colhido pela hipótese de incidência não se reconverte em fato econômico, “ele entra para a composição da hipótese de incidência justamente em virtude de sua juridicidade” (BECKER, 2018, p. 347). Paulo de Barros Carvalho ressalva que o antecedente se trata “sempre de um fato, como tal deve ser entendido” (CARVALHO, 2009, p. 97). No mesmo sentido Luís Eduardo Schoueri: “ainda que a hipótese tributária seja uma ‘situação jurídica’, esta será sempre um mero ‘fato’ para o Direito Tributário” (SCHOUERI, 2019, p. 540).

Não obstante a regra tributária acolha o fato jurídico como simples fato, não lhe priva do significado jurídico que lhe é próprio. Podemos receber simplesmente como fato a proposição de que “João é proprietário de uma motocicleta”. Mas isso não obsta a compreensão do termo “proprietário”, em sua acepção jurídica.

¹⁴⁹ Conforme Luís Eduardo Schoueri, na tributação de fatos, “o legislador tributário não vincula a obrigação a negócio, mas a um fato ou conjunto de fatos, mesmo que estes estejam geralmente presentes em um negócio” (SCHOUERI, 2019, pp. 545–546).

Nas situações jurídicas, a norma tributária atua como direito de sobreposição, fazendo uso de figuras e de institutos jurídicos já previamente dotados de significados jurídicos, como leciona Hugo de Brito Machado.

Por situação jurídica, entende-se aquela definida em lei, que tem significado específico atribuído pela lei. A hipoteca, a enfiteuse, o mútuo e a locação de bens são situações jurídicas. Situações juridicamente definidas. Situações que receberam da lei um significado específico. (MACHADO, 2019, p. 54)

A fim conferir coerência ao sistema do Direito, amplificando a segurança jurídica, consoante expomos no início desta monografia, se um enunciado contém instituto ou figura já definida pelo Direito, a aceção jurídica destes deve ser considerada na interpretação daquele.

Tendo em vista que, nas situações jurídicas, o antecedente da norma tributária já era entidade dotada de significado específico para do Direito, o interesse que lhe toma como referencial é, também, o interesse previamente jurídico, isto é o direito subjetivo associado ao ato, fato ou negócio jurídico colhido como pressuposto do fato gerador.

Disto resulta que, nos tributos cujo antecedente corresponde a uma situação previamente jurídica, terão interesses comuns as pessoas dotadas dos mesmos direitos subjetivos inerentes à situação jurídica prevista.

No clássico exemplo da propriedade de veículo automotor, fato gerador do IPVA, o legislador adotou, como pressuposto da norma tributária, uma situação jurídica, qual seja o fato jurídico da propriedade. Assim, o interesse a associado ao fato jurídico é, também ele, um interesse jurídico nato. Em nosso exemplo, o direito subjetivo de propriedade. Consequentemente, terão interesses comuns todos aqueles que possuam o mesmo direito subjetivo (interesse juridicamente protegido) – direito de propriedade – sobre o mesmo objeto – veículo automotor determinado.

Os tributos que tenham, como antecedente, uma situação jurídica, não costumam provocar celeumas, acerca do interesse envolvido. O mesmo já não ocorre nas situações de fato. Nestas, o antecedente da norma tributária alude a circunstâncias materiais, até então estranhas ao universo do Direito, que se tornam jurídicas, mediante a incidência da norma tributária em que figuram.

Nas situações de fato, portanto, a regra-matriz de incidência não contém termos ou expressões com significados específicos atribuídos pela legislação. Daí, porque,

Achille Donato Giannini assere que o enunciado deve ser interpretado mediante a adoção do significado comum da palavra.

Si lá relación es de naturaleza económica, la correspondiente norma tributaria debe ser interpretad y aplicada como se interprete y se aplica cualquier otra ley, es decir, teniendo em cuenta el significado que las palabras adoptads tienem en el uso común, salvo que existam oros elementos, literales o lógicos, que induzcan a reconstruir de outro modo el pensamiento del legislador. Pero la mayoría de las veces la expresada relación tiene carácter puramente jurídico o, al menos, queda expresada por el legislador tributario en términos tales que parecen encerrar una noción exclusivamente jurídica (GIANNINI, 1957, p. 108).

É claro que a própria norma tributária pode deformar o significado vulgar do termo utilizado, positivando um conceito próprio. De qualquer forma, seja atribuindo um conceito próprio ou adotando o significado vulgar do elemento introduzido na regra tributária, este elemento, em razão da incidência da norma tributária, torna-se jurídico ou juridicamente qualificado.

Aqui, justamente porque o fato era, previamente à incidência, alheio ao Direito, o interesse a ele associado não era, até então, jurídico. O interesse (relação entre o sujeito e o objeto manifestada pela ação daquele na direção deste) que atrai a incidência tributária é fático. Há interesse comum quando duas ou mais pessoas participam cooperativamente da realização da ação que atrai a incidência da norma tributária¹⁵⁰. Este interesse é juridicizado por conta da própria incidência da norma tributária.

Almejando aplicar, a todas as situações, exclusivamente interesse jurídico, a doutrina tem ignorado a situação de fato e tomado, como referencial, a relação jurídica subjacente¹⁵¹, a partir da qual observam os interesses (esses sim jurídicos) envolvidos. Entendemos inadequada a alteração do referencial, conforme defendemos anteriormente.

Em nosso entendimento, o art. 124, I, do CTN, alberga os interesses fáticos (na situação de fato), os quais, repetimos, não devem ser confundidos com qualquer interesse econômico, moral, social etc.

¹⁵⁰ Afastamos, aqui, a acepção passiva de interesse, como uma mero querer, desejar, desprovido de atitude ou da atitude caracterizadora do fato tributário.

¹⁵¹ [...] 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 no disposto no art. 124. Tanto numa quanto noutra, há uma relação jurídica da qual o legislador extrai o fato que interessa ao direito tributário. [...] Assim, situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é aquela que aponta para uma relação jurídica da qual surge o fato jurídico tributário que expressa a capacidade contributiva (NEDER, 2011, p. 285).

Para Marco Aurélio Greco, a solidariedade tributária em exame “resulta de determinado tipo de vínculo real entre as pessoas (vínculo jurídico, mas não oriundo da lei tributária, ou vínculo fático)” (GRECO, 2019, p. 627). A posição do jurista parece contrariar aquela por nós defendida. Todavia nossas posições não são propriamente antagônicas. Examinemos com maior profundidade a passagem abaixo, sobre a situação de fato.

Outra situação é aquela em que há pessoas, sem co-titularidade jurídica nem qualquer participação no evento, fruem de um resultado econômico favorável, casos em que se limitam a ser titulares de um interesse econômico resultante do eventual fato gerador [...]. Nesta hipótese, não vejo situação enquadrada no art. 124, I; ou seja, interesse comum não é puro interesse econômico. Ou seja, o conceito de interesse comum nesse dispositivo do Código alcança o interesse jurídico (comunhão, co-titularidade), mas não alcança o puro interesse econômico (GRECO, 2019, p. 628).

O proveito dos frutos econômicos resultantes da realização do fato tributário não conduz à solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN, porque este dispositivo, conforme entendemos, sujeita aqueles que participaram (cooperaram) na realização do fato tributário, e não aqueles que apenas fruíram dos resultados econômicos dele oriundos. A ação de quem realiza o fato tributário é distinta da ação de fruir o resultado econômico dele oriundo, assim como distintos são os objetos. Por isso, não se trata do mesmo interesse. Não há, pois, interesse comum.

O interesse fático aludido por Marco Aurélio Greco é o interesse noutra fato (na fruição do resultado), distinto do fato tributário. Já o interesse fático por nós referido é revelado pela participação cooperativa na situação de fato, isto é, pela realização conjunta da situação que caracteriza o fato tributário. Atraindo a incidência da norma tributária, este interesse juridiciza-se, tendo, como consequência, o estabelecimento da solidariedade tributária entre os agentes.

Em suma: nas situações jurídicas referidas pela regra matriz de incidência, os interesses a elas associados tem a mesma natureza: jurídica. São os direitos subjetivos inerentes aos atos, fatos ou negócios jurídicos colhidos pela norma tributária. De outro lado, nas situações de fato, o interesse atrativo da solidariedade tributária é o interesse fático, entendido como a realização cooperativa da mesma ação (verbo nuclear da hipótese de incidência) orientada ao mesmo objeto, o que também pode ser considerado como a realização conjunta do mesmo fato tributário.

5.1.3 Perspectiva Lógica

Neste tópico, examinaremos o entendimento da doutrina, segundo o qual o responsável tributário sempre estará indiretamente vinculado ao fato gerador¹⁵². Se esta compreensão estiver correta, então aquele que, embora tenha participado pessoal e diretamente da situação constituinte do fato gerador, mas que não reúne as características do contribuinte eleito pelo legislador, não poderá ser erigido à condição de responsável. A par deste entendimento, parte da doutrina sustenta que a solidariedade natural (art. 124, I, do CTN) somente se dá entre contribuintes (AMARO, 2019, p. 345; CARVALHO, 2019, p. 347; PAULSEN, 2019, p. 219).

Conforme sustentamos anteriormente, há interesse comum, quando duas ou mais pessoas realizam a mesma ação orientada ao mesmo objeto, as quais *ipso facto* se vinculam diretamente ao fato gerador. Aplicando-se o aludido entendimento da doutrina, o partícipe preterido pelo legislador não poderia ser alçado à condição responsável (porque não está indiretamente vinculado ao fato gerador, mas diretamente), de modo que o art. 124, I, do CTN regularia tão somente as relações entre os contribuintes que já figuram no polo passivo da obrigação tributária.

Nossa compreensão é distinta.

De acordo como art. 121, parágrafo único, II, do CTN, o responsável é aquele que não se reveste da condição de contribuinte. Este, por sua vez, consoante prescrito pelo inciso I do retrocitado dispositivo, é aquele que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Disto, a doutrina tem concluído que o responsável não teria relação pessoal e direta com o fato gerador. Por outra: sua relação seria sempre indireta.

Nesse sentido Luciano Amaro: “[s]e tal relação [...] for de natureza diversa (a *contrario sensu*, ‘não pessoal e direta’), o sujeito passivo qualifica-se especificamente como responsável” (AMARO, 2019, p. 328). Também aponta nessa direção a lição de Hugo de Brito Machado:

Conforme sua relação com o fato gerador da obrigação tributária, pode o sujeito passivo ser [...] (b) responsável, quando sem ser contribuinte, isto é,

¹⁵² Nesse sentido Misabel Derzi: “[...] em relação ao fato gerador básico da regra-mãe, o responsável sempre terá vinculação indireta” (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 1123) e Andréa M. Darzé: “responsável é a pessoa [...] que mantém relação de natureza não pessoal e direta com o suporte factual da incidência” (DARZÉ, 2010, p. 86) .

sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, a sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei [...] (MACHADO, 2009a, p. 142).

O raciocínio, portanto, parte da premissa de que todo aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador é contribuinte. Isto autorizaria a substituir o termo “contribuinte”, na definição de responsável (art. 121, parágrafo único, II, do CTN), pelo conceito de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Como síntese, segue-se que o responsável seria aquele que não tem relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, com este vincula-se indiretamente.

Ocorre que, segundo apuramos nesta monografia, a premissa está equivocada. Nem todo aquele que participa pessoal e diretamente da situação constituinte do fato gerador¹⁵³ será erigido à condição de contribuinte. Nos tributos incidentes sobre a circulação de riquezas, ambas as partes estão pessoal e diretamente relacionadas à situação-base. Não obstante, o legislador geralmente reputa a apenas uma delas a condição de contribuinte.

O art. 128 do CTN prescreve que “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Note-se que o responsável deve estar vinculado ao fato gerador. A regra não limita este vínculo ao vínculo indireto, como sugere a doutrina.

Sob a perspectiva da lógica informal, em vista do exposto, parece-nos equivocada a conclusão de que “o responsável sempre terá vinculação indireta” (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 1123), defendida por parte da doutrina. Pensemos na hipótese de um comprador que condescende com o recebimento da mercadoria desacompanhada de nota fiscal, prejudicando o recolhimento do ICMS. O fato de estar diretamente vinculado ao fato gerador obstará a edição de regra, pelo legislador, que, nestas circunstâncias, tornasse o comprador responsável pelo pagamento do ICMS? Pensamos que não¹⁵⁴.

¹⁵³ Aqui se está a falar da situação de fato ou jurídica antes da juridicização pela norma tributária. Evidentemente, apenas o contribuinte participa pessoalmente do fato jurídico tributário. Conforme assere Paulo de Barros Carvalho, o responsável tributário pode ser qualquer pessoa, “desde que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois essa é chamada de contribuinte” (CARVALHO, 2019, p. 350). Ocorre que o fato jurídico tributário é resultado da incidência da norma tributária e não o seu próprio conteúdo. Destarte, para Paulo de Barros Carvalho, há de se compreender que o responsável pode ser qualquer um, que não seja contribuinte, ainda que tenha relação pessoal e direta com a relação (fática) de que resulta o fato jurídico tributário.

¹⁵⁴ Seria questão a refletir se a inclusão, por norma secundária, de pessoa que tenha participado pessoal e diretamente da situação constitutiva do fato gerador faria desta pessoa contribuinte, em função da definição do art. 121, parágrafo único, I, do CTN. Para os propósitos deste estudo,

Releva ainda investigar se a imputação de responsabilidade ao partícipe direto do fato gerador, não qualificado como contribuinte, restringe-se à responsabilidade tributária sancionatória ou se é possível também responsabilizá-lo em razão do interesse da Administração Tributária, como forma de ampliar a garantia do crédito tributário. Esta investigação será adiante realizada.

5.1.4 Perspectiva Jurisprudencial

Neste tópico, apresentaremos, sob uma visão crítica, a compreensão jurisprudencial acerca da solidariedade tributária decorrente da comunhão de interesses. Nosso exame cinge-se às decisões colegiadas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, visto competir-lhe a apreciação de questões infraconstitucionais.

No ano de 2007, houve o primeiro aprofundamento acerca da solidariedade tributária fundada na comunhão de interesses. A relatoria coube ao Min. Luiz Fux, que, apoiado no magistério de Paulo de Barros Carvalho, assim concluiu, no Recurso Especial nº 859.616/RS.

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 imponível. 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 (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2007).

Adicionalmente, considerando o voto proferido pelo Min. Luiz Fux, unanimemente aceito pela Primeira Turma do STJ, na ocasião, observa-se que a solidariedade tributária passiva fundada na comunhão de interesses exige que os solidários sejam contribuintes.

[...] em matéria tributária, a presunção de solidariedade opera inversamente àquela do direito civil, no sentido de que sempre que, numa mesma relação jurídica, houver duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte,

chamamos de contribuinte apenas a pessoa que figura no conseqüente da regra-matriz de incidência (norma primária). Isto porque é este o contribuinte a que se referem aqueles que sustentam ser o art. 124, I, do CTN, enunciado limitado aos contribuintes. Assim, neste estudo, entendemos que pessoa que ingressa na sujeição passiva por norma secundária é responsável, ainda que tenha participado diretamente do fato gerador.

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 (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2007).

Anos mais tarde, em 2009, em questão também relatada pelo Min. Luiz Fux, restou assentado, no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 916.914/RS, que:

A responsabilidade tributária por solidariedade, importa em que o sujeito passivo eleito não pode ser qualquer agente econômico, mas deve estar atrelado ao fato gerador da obrigação tributária direta ou indiretamente, caso em que deveria fiscalizar o adimplemento da obrigação tributária e acaba sendo responsabilizado por fato ilícito exercido por terceiro - o real contribuinte da exação (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2009).

Deste julgamento, ainda releva referir o entendimento de que o legislador ordinário, por ausência de competência constitucional, não poderia editar regra que implicasse, como devedor solidário, “alguém que não tenha participado da ocorrência do fato tributário”, exceto se a implicação tenha “cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2009). Isto porque:

[...] em todas as hipóteses de responsabilidade solidária, veiculadas pelo Código Tributário Nacional, em que o coobrigado não foi escolhido no quadro da concretude fática, peculiar ao tributo, ele ingressa como tal por haver descumprido dever que lhe cabia observar (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2009).

Posteriormente, em 2010, em novo caso relatado pelo Min. Luiz Fux, restou explícito o entendimento de que: [e]m se tratando do responsável tributário [...], não há liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN)” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2009).

Ainda persiste, no STJ, o entendimento de que a presença do interesse comum deve ser observada a partir da relação jurídica subjacente ao fato tributário, de modo que apenas têm interesse comum aqueles que figurem no mesmo polo, consoante se verifica de julgados de 2018¹⁵⁵ e 2021¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Cf. Agravo em Recurso Especial 1.198.146/SP (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2018).

¹⁵⁶ Cf. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1.312.954/GO (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2021).

Anteriormente, já expressamos nosso entendimento de que o referencial do interesse atrativo da solidariedade natural é a situação de fato ou a situação jurídica contidas no suporte fático tributário. A utilização do referencial distinto daquele previsto no fato gerador leva a distintas conclusões.

Todavia, concordamos com o entendimento exarado pela Primeira Turma no STJ, no sentido que têm interesse comum todos aqueles que participam simultânea e conjuntamente na situação caracterizadora do fato gerador, conforme decisão prolatada no Recurso Especial 1.273.396/DF.

O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2019).

Da participação conjunta na situação prevista na hipótese incidência, entretanto, não se segue a conclusão de que somente têm interesse os que figuram no mesmo polo da relação jurídica subjacente, consoante alhures esposamos.

Outrossim, vê-se que o STJ aderiu à tese de que o responsável solidário é aquele que não tem relação pessoal e direta com o fato gerador, o que leva à conclusão de que o art. 124, I, do CTN, abrigaria apenas os contribuintes.

Anteriormente, demonstramos que as regras do CTN não impedem a responsabilização daquele que, diretamente vinculado ao fato gerador, não se reveste da condição de contribuinte. Portanto, não há óbice que figure, no polo passivo da obrigação tributária, a título de responsável, partícipe direto no fato gerador, em grau de solidariedade com os partícipes qualificados como contribuintes.

5.1.5 Perspectiva Sistemática

Em sede de prolegômenos, dissemos que adotariamos a interpretação sistemática, na qual estão compreendidas fases interpretativas (histórica, gramatical, lógica etc.), e que estávamos orientados a conferir congruência ao sistema jurídico, em homenagem à segurança jurídica.

Ao investigarmos o art. 124, I, do CTN, observamos que o enunciado estava geneticamente ligado à ideia de serem devedores solidários todos aqueles que participaram do fato gerador do tributo.

A análise gramatical permitiu-nos lapidar o núcleo de significação do dispositivo analisado. Concluímos que têm interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal todos aqueles que exercem cooperativamente a ação consistente no verbo nuclear do aspecto material da hipótese de incidência orientada ao mesmo objeto. Nas situações em que há negócio jurídico bilateral subjacente, como na circulação de riquezas, em que o verbo é realizado por ambas as partes (transmitir, circular etc.), segue-se que ambas as partes têm interesses comuns e são dotadas de capacidade contributiva¹⁵⁷.

Também vimos hipóteses incidência, em que mais de uma pessoa realiza o verbo nuclear do aspecto material, não obstante o legislador tenha escolhido apenas uma delas como contribuinte. A análise lógica permitiu-nos vislumbrar que o alcance semântico da expressão “interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal” não se limita aos agentes qualificados como contribuintes. Alcança todos aquele que apresentem interesses comuns.

Tendo em vista que o alcance semântico do art. 124, I, CTN tem a potencialidade de introduzir, no polo passivo da obrigação tributária, partícipes do fato gerador não qualificados como contribuintes, de se concluir que o dispositivo contém norma de responsabilização.

Sendo assim, é necessário analisar a responsabilidade tributária *stricto sensu*, a fim de verificar se disto resulta alguma limitação do suporte fático abstrato do enunciado em estudo. Para esta tarefa analisaremos dispositivos de responsabilidade tributária, bem como faremos uso das regras e princípios anteriormente referidos, além da jurisprudência.

5.1.5.1 Solidariedade e responsabilidade

A interpretação da solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN, exige a análise da relação entre a solidariedade e a responsabilidade, sendo esta, em sentido amplo,

¹⁵⁷ “Ambos manifestam capacidade contributiva: o vendedor, por receber o pagamento; o comprador, por dispor de recursos para adquirir o bem” (FUNARO, 2013, p. 56).

a sujeição ao adimplemento de prestação relativa ao *debitum* (ou parte dele) a que o sujeito não deu causa.

Já dissemos a solidariedade é instituto jurídico que determina os graus das relações entre os sujeitos passivos e os sujeitos ativos. Por isso, a doutrina não considera a solidariedade como modalidade de sujeição passiva¹⁵⁸ nem como hipótese de responsabilidade¹⁵⁹.

Há de se diferenciar o instituto da solidariedade do enunciado (dispositivo) que traz, como consequente, a solidariedade. De mesmo enunciado, podem ser extraídas múltiplas normas¹⁶⁰. Portanto um único enunciado pode conter uma primeira norma que prescreva a inclusão de pessoa no polo passivo de obrigação tributária e uma segunda norma que regule o grau da relação entre a pessoa incluída e os demais sujeitos passivos daquela obrigação (extensão da responsabilidade).

Esta é precisamente a situação do enunciado do art. 124, I, do CTN: ele contém uma norma que introduz pessoas no polo passivo da obrigação tributária (se uma pessoa tiver interesse comum na situação constituinte do fato gerador da obrigação tributária principal, então ela será incluída no seu polo passivo) e uma norma prescritiva do grau de relação entre sujeitos passivos e ativos (se mais de uma pessoa figurar no polo passivo da obrigação tributária principal, em razão da comunhão de interesses, então todos respondem solidariamente pela prestação)¹⁶¹.

¹⁵⁸ “A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta como querem alguns”. (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 1118). “Importa salientar que a solidariedade, sob esse fundamento, não constitui modalidade de sujeição passiva indireta, como sustentam alguns doutrinadores, visto que os devedores solidários não são terceiros, porquanto realizam a situação fática descrita na hipótese de incidência. Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária, representando apenas ‘forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo’” (COSTA, R. H., 2020, p. 227). “[...] não consideramos que a solidariedade possa ser vista como uma modalidade de sujeição passiva tributária. Ela é efeito da multiplicidade de pessoas no polo passivo, que pode ocorrer quando todos eles sejam contribuintes” (BECHO, 2011, p. 364).

¹⁵⁹ “[...] a solidariedade não é hipótese de responsabilidade tributária” (MEDEIROS, 2019, p. 88). A ideia de que a solidariedade configura espécie de responsabilidade tributária, em que pese ser sustentada por abalizada doutrina, não resiste à constatação de que, seja no Direito Privado ou no Direito Tributário, a solidariedade funda-se em uma relação jurídica subjetiva, entre os sujeitos de uma relação obrigacional. Se a solidariedade passiva ocorre quando em uma mesma obrigação concorre mais de um devedor à integralidade da dívida, *in solidum*, então, logicamente, ela não pode ser, por si, o fundamento de inclusão de terceiros no liame obrigacional, pois seu pressuposto reside justamente na existência de uma pluralidade de pessoas que possam ocupar, simultaneamente, o polo passivo e concorrer à prestação obrigacional (TAKANO, 2019, p. 90).

¹⁶⁰ “[...] muitas disposições – talvez todas as disposições – têm um conteúdo de significado complexo: exprimem não apenas uma única norma, mas sim uma multiplicidade de normas associadas” (GUASTINI, 2005, p. 35).

¹⁶¹ “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

Disto resulta que, se por um lado, é válido propor que a solidariedade não é modalidade nem forma de responsabilização¹⁶², por outro lado, não é válido afirmar, a partir desta premissa, que o enunciado do art. 124, I, do CTN, não contém norma de responsabilização.

O suposto do art. 124, I, do CTN (interesse comum) alcança partícipes do fato gerador não qualificados como contribuintes. Sua realização, portanto, tem, como consequência, a introdução de pessoa no polo passivo da obrigação tributária, sob o vínculo de responsabilidade (*obligatio*). Assim, neste ponto, filiam-nos, pois, à tese defendida por Marcos Vinicius Neder¹⁶³¹⁶⁴:

A análise da figura da solidariedade na responsabilidade tributária por interesse comum (art. 124, I, do CTN) possibilita identificar 2 normas gerais e abstratas (a de incidência do tributo e a **norma de responsabilidade**) apenas uma norma individual e concreta de constituição do crédito tributário (NEDER, 2011, pp. 277–278, grifo nosso).

GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. (...) 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 Personne, 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” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2010).

¹⁶² A crítica sobre a percepção da solidariedade, como hipótese de sujeição passiva indireta, na modalidade de transferência, é direcionada à tese sustentada por Rubens de Gomes de Souza (SOUZA, 1981, p. 92). O jurista, em verdade, assim classificou a solidariedade, em função de seus efeitos. Mesmo na hipótese de múltiplos contribuintes, o solidário tem a responsabilidade (*obligatio*) não apenas pela parte do *debitum* a que deu causa, mas por todo ele (*in solidum*). Assim, como explica Andréa M. Darzé: “[...] os sujeitos passivos assumem, a um só tempo, o papel de contribuinte e de responsável, já que cada um deles deu causa apenas à parte do débito que corresponde à sua quota na propriedade dos bens ou no negócio jurídico” (DARZÉ, 2010, p. 239). No mesmo sentido Luciano Amaro: “Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela se tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, donde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumir a forma híbrida em que cada codevedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro” (AMARO, 2019, p. 346).

¹⁶³ Conforme Marcos V. Neder: “[...] o antecedente da norma individual e concreta de responsabilidade descreve um fato não tributário – interesse comum, cujo efeito jurídico será a inclusão de terceiro interessado no polo passivo da obrigação principal de forma solidária aos demais devedores, sem necessidade de outra previsão legal” (NEDER, 2007, p. 36).

¹⁶⁴ [...] a norma de solidariedade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária (NEDER, 2007, p. 32).

Ao tratar dos sujeitos passivos por dívida alheia, Mario Pugliese assere que a norma de responsabilização se funda em fins práticos de garantia ou repressivos (PUGLIESE, 1976, p. 207). De modo semelhante, Andréa M. Darzé identifica a responsabilidade tributária sancionatória e a responsabilidade tributária por interesse ou necessidade (DARZÉ, 2010, pp. 92–106), conforme alhures exposto.

No que se refere à solidariedade entre contribuintes, cuja nota de responsabilidade concerne à porção do débito que cada qual não deu causa, embora fundada no art. 124, I, do CTN, pensamos que pluralidade subjetiva passiva se estabelece em razão da unidade do fato gerador. Independência, pois, da norma de inclusão de sujeitos passivos que deduzimos do art. 124, do CTN. Nesta situação, o referido dispositivo legal tem a utilidade de determinar o grau da relação (solidariedade) entre os sujeitos passivos (DARZÉ, 2010, p. 235).

Nas hipóteses em que duas ou mais pessoas realizam o aspecto material da hipótese de incidência, mas apenas uma delas reúne as condições de contribuinte, as demais, tendo interesse comum, estão, até este ponto de nossa investigação, habilitadas a figurar no polo passivo da obrigação tributária.

A responsabilidade dos partícipes de fato gerador, não contribuintes, a nosso juízo, não se dá no interesse ou por necessidade do sujeito ativo. Quisesse ou necessitasse cobrar de outra pessoa que está pessoal e diretamente relacionada ao fato gerador, o legislador tê-la-ia erigido à condição de contribuinte *ab initio*. Se não o fez é porque não havia interesse ou necessidade.

Logo, se o art. 124, I, do CTN, é aplicável àqueles que, não reunindo as condições de contribuinte, têm interesse comum na situação constituinte da obrigação tributária principal, então dele se extrai norma de responsabilidade sancionatória¹⁶⁵.

Com efeito, para Paulo de Barros Carvalho, “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas” (CARVALHO, 2019, p. 352). De se ressaltar que, para o autor, o substituto não é espécie de responsável. Portanto, se, na substituição, a função da responsabilidade, na acepção tomada neste estudo, é a garantia, nas demais,

¹⁶⁵ Esta conclusão enfrenta as objeções de Maria Rita Ferragut, segundo a qual o art. 124, I, do CTN, não comporta norma de responsabilidade sancionatória: “[...] ao associar ‘interesse comum’ ao enunciado ‘situação que constitua o fato gerador da obrigação principal’, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade, dentre eles o decorrente de atos ilícitos (situação que não constitui o fato gerador)”. (FERRAGUT, 2020, pp. 54–55).

considerando a visão de Paulo de Barros Carvalho, a responsabilidade conota sanção administrativa.

Como exemplo, Paulo de Barros Carvalho aduz a responsabilidade atribuída ao adquirente de bens imóveis, prevista nos três incisos do art. 131 do CTN¹⁶⁶. Segundo o jurista, a lei pressupõe “um dever de cooperação para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas” (CARVALHO, 2019, p. 353). Se este dever não é observado, vale dizer a pessoa não atua zelosamente, então o legislador sente-se legitimado a responsabilizar aquele que agiu com desídia.

Anteriormente já discorremos sobre os deveres de colaboração, apresentados de forma percuciente por Leandro Paulsen. Com efeito, este jurista tem, como nota da responsabilidade, o descumprimento de dever de colaboração.

[...] responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte (PAULSEN, 2014b, p. 62).

De se notar que o dever de colaboração descumprido, que legitima a responsabilização, nem sempre está expresso no enunciado da norma de responsabilidade. Com efeito, nesse sentido Paulo de Barros Carvalho: “[...] não vindo o legislador a criar endonormas¹⁶⁷, não quer significar que inexistam na realidade jurídico-normativa. Isso porque estarão sempre implícitas¹⁶⁸, nas dobras de toda disposição de índole perinormativa” (CARVALHO, 2009, p. 69).

No mesmo sentido a Min. Ellen Gracie, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 562.276/PR:

¹⁶⁶ “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”.

¹⁶⁷ Paulo de Barros Cavalhos vale-se da teoria de Carlos Cossio, para quem a norma dupla ou complexa é “formada por uma endonorma (ou seja, por determinado comportamento desejado e estabelecido pela ordem jurídica) e por uma perinorma (vale dizer, uma sanção estipulada para a hipótese de descumprimento do dever contido na endonorma)” (CARVALHO, 2009, p. 49).

¹⁶⁸ Acrescenta Paulo de Barros Carvalho: “sobreleva encarecer a necessidade de cogitarmos, também no âmbito exclusivo do Direito Tributário, da existência de normas implícitas, com força jurídica idêntica àquelas criadas expressamente pelo legislador” (CARVALHO, 2009, p. 69).

Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2010).

Em sentido contrário, Andréa M. Darzé: “a responsabilidade tributária terá natureza sancionatória apenas se o fato descrito na sua hipótese se tratar de conduta ilícita tendente a impedir voluntariamente a constituição do crédito tributário” (DARZÉ, 2010, p. 100). Os enunciados de responsabilização, em que não constem fatos ilícitos, para a jurista, dizem respeito à responsabilidade por interesse ou necessidade.

Todavia, como bem demonstrou Paulo de Barros Carvalho, mesmo a norma de responsabilidade que traz, na hipótese, fato lícito (ex. adquirir bens, art. 131, I, do CTN), pressupõe o descumprimento de um dever de colaboração: o adquirente, deveria agir zelosamente, cooperando com o adimplemento da prestação de pagar tributo, de modo a certificar-se que os tributos incidentes sobre o bem adquirido estavam satisfeitos. Luciano Amaro detecta que “a razão que com mais frequência se apresenta para ensejar a solidariedade é a omissão de dever de diligência ou e vigilância” (AMARO, 2019, p. 339).

Tomando-se a perspectiva de Hans Kelsen, a norma de responsabilização corresponde a uma norma prescritiva de sanção¹⁶⁹, na medida que caracteriza uma desvantagem ao responsabilizado. Trata-se assim de uma norma primária, que fixa um “ato condicional de coação”, em caso de violação da norma secundária¹⁷⁰, que “estabelece como devida uma certa conduta” (KELSEN, 1986, p. 68).

Sob esta perspectiva, os deveres jurídicos de colaboração correspondem à norma secundária, prescritiva da conduta visada pelo Direito, ao passo que a norma de responsabilização (art. 124, I, do CTN) corresponde à norma primária, de cunho sancionatório.

Conforme ensina Hans Kelsen, “[o] problema da responsabilidade moral ou jurídica está essencialmente ligado com a retribuição (*Vergeltung*), e retribuição é imputação da recompensa ao mérito, da penitência ao pecado, da pena ao ilícito”

¹⁶⁹ Para Hans Kelsen, “o conceito de sanção pode ser estendido a todos os atos de coerção estatuídos pela ordem jurídica, desde que com ele outra coisa não se queira exprimir senão que a ordem jurídica, através desses atos, reage contra uma situação de fato socialmente indesejável, e através esta reação, define a indesejabilidade desta situação de fato” (KELSEN, 2009, pp. 45–46).

¹⁷⁰ Posteriormente, Hans Kelsen alterou seu entendimento e classificou como norma primária aquela prescritiva da conduta e como norma secundária a norma sancionatória (KELSEN, 1986, p. 181). Neste estudo releva a compreensão da existência de duas normas, pouco importando a ordem. Assim, manteremos a ordem original, mais conhecida.

(KELSEN, 2009, p. 103). Considerando o princípio retributivo, “a conduta não-reta é ligada à pena e a conduta reta é ligada ao prêmio” (KELSEN, 2009, p. 94).

Sobre a responsabilidade, Hans Kelsen refere que o sujeito da norma secundária “pode, pela sua conduta, provocar ou impedir a sanção” (KELSEN, 2009, p. 134). O autor também admite a figura do responsável por ilícito alheio, que, diferentemente do primeiro, não tem condições de provocar ou impedir a sanção (KELSEN, 2009, p. 134).

Em nosso estudo, o *debitum* é alheio. Mas este débito, por se tratar de tributo, não constitui ilícito alheio. A responsabilidade (*obligatio*) daquele que participa do fato gerador, não qualificado como contribuinte, não se deve a ilícito alheio. Até porque, a Administração Tributária pode constituir o crédito tributário em face do devedor solidário, mesmo antes de haver e.g. o inadimplemento (que configuraria ilícito). Logo, o sujeito da norma primária também é sujeito da norma secundária, o que nos remete ao dever de cooperação ou de colaboração. Daí a concordamos com Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que a norma de responsabilização¹⁷¹ é norma sancionatória do descumprimento de um dever de cooperação ou de colaboração.

O escólio de Paulo de Barros Carvalho é roborado pelas lições de Leandro Paulsen, para quem a norma de responsabilidade tributária sanciona o descumprimento de um dever de colaboração:

[...] traz, num primeiro plano, a prescrição de um dever de colaboração com a Fazenda consistente em um fazer ou não fazer. A atribuição de responsabilidade propriamente aparece em um segundo momento. Frente à infração ao dever de colaboração associada ao dano que advém da ausência de pagamento pelo contribuinte, é que incide a consequência de ficar a pessoa obrigada a pagar quantidade equivalente ao tributo de que não é contribuinte ou por que responder com seu próprio patrimônio (PAULSEN, 2014b, p. 241).

Por isso, Leandro Paulsen¹⁷² defende que “a responsabilidade só é atribuível àqueles que mantêm relação com o fato gerador ou com o contribuinte, de modo que possam atuar no sentido e evitar ou minimizar o risco de que o tributo seja inadimplido”

¹⁷¹ Mesmo na substituição tributária, o patrimônio do substituto será atingido (*obligatio*), em caso do descumprimento do dever de colaboração, vale dizer, em caso de deixar de reter o tributo do substituído ou de repassá-lo ao Fisco.

¹⁷² Leandro Paulsen, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho, não insere o substituto como espécie de responsável, diferentemente de nós. Em função da opção didática pela teoria dualista, inserimos o substituto como categoria de responsável tributário por interesse ou necessidade do sujeito ativo. Daí porque esta forma de responsabilização (*obligatio*) é desprovida de nota de sanção administrativa.

(PAULSEN, 2014b, p. 248). À semelhança das lições de Hans Kelsen, a pessoa tem condições de impedir a responsabilização ao adotar o comportamento previsto, vale dizer, ao cumprir o dever de colaboração, ou provocá-la, caso não o cumpra.

Hugo Funaro assere que:

[...] somente pode ser responsável quem: (a) tenha o poder de viabilizar a ocorrência do fato gerador, devendo evitá-la quando se cumpram as exigências legais [...], (b) tenha relação com o substrato econômico do fato gerador que lhe permita auferir o montante que seria devido pelo natural obrigado e carregá-lo aos cofres públicos [...]; ou (c) tenha vínculo jurídico com o contribuinte que importe transmissão da obrigação de recolher tributo [...]" (FUNARO, 2013, pp. 62–63).

As condições estabelecidas por Hugo Funaro levam em conta a diretriz, segundo a qual o vínculo de responsabilidade “deve possibilitar ao responsável evitar a assunção do ônus tributário ou repassá-lo ao contribuinte” (FUNARO, 2013, p. 62). A situação “b”, do excerto supra, diz respeito aos responsáveis habilitados a reter o tributo do contribuinte (ex. fontes pagadoras, substitutos tributários). A situação “c” diz respeito à sucessão. O pretense sucessor tem autonomia para suceder ou não, situação em que pode verificar os tributos devido pelo sucedido, decidindo pela sucessão ou evitando-a (e com isso também evitando a responsabilidade).

Interessa-nos a situação “a”, em que os partícipes da situação deflagrada do tributo, não qualificados como contribuintes, são dotados de capacidade colaborativa suficiente para evitar o fato gerador, se não estiverem sendo observadas as exigências legais. A abstenção do cumprimento do dever de colaboração legítima, assim, a responsabilização.

Se observarmos as demais normas de responsabilização estabelecidas no CTN, a bem da interpretação sistemática¹⁷³, percebemos a presença de norma secundária, consistente em deveres de colaboração ou de cooperação.

A responsabilidade de adquirentes e sucessores (art. 131, I e II, art. 133 do CTN) tem a capacidade de colaborar com a arrecadação necessária à realização de direitos fundamentais previstos no ordenamento pátrio, bastando agir com cautela e verificar a observância das normas tributárias, antes de adquirir ou suceder. Vale dizer, podem adotar comportamento hábil a impedir a responsabilização. Se não o adotam, ensejam a responsabilização.

¹⁷³ Aqui considerando o processo sistemático apresentado por Carlos Maximiliano, que consiste em “comparar dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto” (MAXIMILIANO, 2007, p. 104).

O art. 134 do CTN ainda é mais explícito ao responsabilizar pessoas, em razão dos “atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis”. Devem, portanto, agir com cautela, cooperando para o adimplemento da obrigação tributária. Se adotarem comportamento omissivo ou comissivo de que resulte a inadimplência, provocam a própria responsabilidade. Segundo Hugo Funaro, o art. 134 do CTN trata da responsabilidade por desídia (FUNARO, 2013, pp. 125–129).

No mesmo sentido o art. 135 do CTN, com a diferença de que, neste, há especificação de atos ilícitos, assim como ocorre com a responsabilização prevista no art. 137 do CTN. Ambos se referem à responsabilidade por infração (FUNARO, 2013, pp. 129–137).

Observa-se, pois, que o responsável tem condições, por conduta própria, de provocar ou de impedir a responsabilização. Isto ocorre também com a substituição tributária, em que o substituto, apesar de não poder impedir sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, tem a condição de reter o tributo devido do substituído e repassá-lo ao sujeito ativo, de modo a evitar que o próprio patrimônio seja constringido para satisfação da prestação tributária inadimplida.

Examinando caso em que era cobrado o ICMS do adquirente, não qualificado como contribuinte, certo o argumento apresentado pelo Min. Gurgel de Farias, no Agravo em Recurso Especial 1.198.146/SP:

[...] se o adquirente de boa-fé tem o direito de creditar o imposto oriundo de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, com maior razão não pode ser responsabilizado pelo tributo que deixou de ser oportunamente recolhido pelo vendedor infrator (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2018).

Com efeito, se o partícipe direto da situação deflagradora da obrigação tributária, mas não eleito como contribuinte pelo legislador, cumpre os deveres de colaboração, demonstrando boa-fé objetiva, tem direito de aproveitar o crédito fiscal do ICMS incidente, ainda que o valor não tenha sido recolhido pelo contribuinte.

Ora, se o cumprimento dos deveres de colaboração, demonstrativos de boa-fé, conferem ao adquirente o direito de crédito, *a fortiori* a observância dos deveres obsta a sua responsabilização por eventual inadimplemento da prestação.

Adicionalmente, o instituto da solidariedade passiva tributária implica ausência de benefício de ordem, o que permite ao sujeito ativo constituir o crédito tributário (mediante lançamento), em face de quaisquer sujeitos passivos solidários¹⁷⁴.

Afigurasse-nos legítima a opção por lançar tributo em face apenas do responsável solidário, quando a responsabilidade tem como causa o descumprimento de um dever de colaboração ou o cometimento de um ato ilícito, que prejudicaram o adimplemento da obrigação tributária.

Todavia, se considerássemos que o art. 124, I, do CTN, contivesse norma de responsabilidade por interesse no aumento de garantia do crédito tributário, parecer-nos desarrazoado lançar o tributo em face do responsável *stricto sensu*¹⁷⁵, excluindo o contribuinte. Permitir que a Administração Pública constitua o crédito tributário em face daquele que, embora tivesse participado pessoal e diretamente no fato jurídico tributário, não tenha sido erigido à condição de contribuinte, pelo legislador, implicaria tornar inócua a escolha do contribuinte pelo legislador.

Em razão do exposto, parece-nos que a norma de responsabilização contida no art. 124, I, do CTN deforma o conceito de “interesse comum na situação que constitua fato gerador sofre deformação”¹⁷⁶, na composição do suporte fático, por conta da norma secundária.

Assim, tendo em vista que a pessoa deve ter condições para impedir ou provocar a sanção (responsabilização), de se compreender que o não contribuinte que tenha interesse comum na situação caracterizadora do fato gerador, isto é, aquele que realiza cooperativamente o verbo nuclear da hipótese de incidência, sem revestir-se da condição de contribuinte, tornar-se-á responsável se descumprir seus deveres de colaboração.

O cumprimento do dever de colaboração deve ser avaliado, no caso concreto, pelo aplicador, considerando a capacidade colaborativa da pessoa interessada. Se

¹⁷⁴ “[...] na obrigação solidária, deduz-se a unicidade da relação tributária em seu pólo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem in *totum et totaliter* pela dívida integral”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2010)

¹⁷⁵ Lembremos que, aqui, analisamos apenas as hipóteses que implicam solidariedade. Naturalmente, se a regra impõe a substituição do contribuinte pelo responsável, evidentemente a Administração Tributária deve assim proceder. Todavia, na hipótese de solidariedade entre contribuinte e responsável, não nos parece razoável escolher o responsável, em detrimento do contribuinte, quando este não descumpriu nenhum dever de colaboração em agiu ilicitamente.

¹⁷⁶ Conforme Pontes de Miranda, “[a] própria morte não é fato que entre nu, em sua rudeza, em sua definitividade, no mundo jurídico” (MIRANDA, 2000, p. 67).

ela agir com boa-fé, cumprindo seus deveres de colaboração, cooperando com a arrecadação, em homenagem ao princípio da solidariedade social, entendemos que descabe a responsabilização.

Nesta senda, concluímos que o interesse comum é condição necessária, mas insuficiente, em relação aos terceiros (não contribuintes) que tenham interesse comum na situação deflagradora do tributo. Nesta hipótese, o interesse comum ingressa no suporte fático somente se acompanhado de inobservância de dever de colaboração.

O simples descumprimento de dever de colaboração ou a conduta ilícita de pessoa, por sua vez, não atrai *per se* a norma de responsabilização extraída do art. 124, I, do CTN. Com isto, nos afastamos do entendimento exarado no Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10 de dezembro de 2018.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou (BRASIL. Ministério da Fazenda, 2018).

A conduta ilícita que desfigura a obrigação tributária eventualmente pode configurar suposto de outra norma de responsabilização. Mas não figura no suporte fático abstrato do art. 124, I, do CTN. O suposto desta, repetimos, é o interesse comum na situação deflagradora da incidência tributária, o qual, tratando-se de responsável *stricto sensu*, que não tem o *debitum*, ingressa no mundo jurídico quando associado ao descumprimento de um dever de colaboração. É necessária a presença de interesse comum, sem o que o suporte fático se torna insuficiente, não atraindo a incidência do art. 124, I, do CTN.

6 CONCLUSÃO

Nesta monografia, colimamos analisar criticamente as interpretações conferidas pela doutrina e pela jurisprudência do STJ à solidariedade tributária prevista no art. 124, I, do CTN. Ao fim, propomos nossa própria interpretação, com vistas a agregar elementos às reflexões concernentes à solidariedade tributária.

O caminho exegético por nós desenvolvido foi marcado pelas distintas percepções (histórica, gramatical, lógica) congregada na percepção sistemática final, a qual incorporou análise de normas de responsabilidade tributária, elementos da doutrina, em observância aos princípios por nós elencados e dos deveres de colaboração.

A percepção histórica permitiu-nos apreender que o objetivo do legislador, na gênese do Código Tributário Nacional, foi reunir, no polo passivo da obrigação tributária, as pessoas que participaram do fato gerador do tributário, em grau de solidariedade, sem benefício de ordem.

Essa percepção, embora aclarasse a questão, não era suficiente para conhecermos o alcance do art. 124, I, do CTN. A percepção gramatical, em especial da expressão “interesse comum”, permitiu-se apreender que o interesse consistente na relação entre um ente necessitado e o objeto que satisfaz a necessidade, exteriorizado por uma ação daquele na direção deste. Logo, todos aqueles que tem a mesma atitude na direção do mesmo objeto comungam interesses.

A doutrina majoritária defende que interesses comuns têm aqueles que dotados dos mesmos direitos e deveres, ou seja, aqueles que figuram no mesmo polo da relação jurídica subjacente à situação caracterizadora do fato gerador. Entretanto, o suposto do art. 124, I, do CTN, restringe o interesse comum àquele existente na situação caracterizadora do fato gerador, e não na relação jurídica subjacente.

Entendemos que, nas situações de fato, o interesse comum deve ser vislumbrado a partir da realização conjunta, cooperativa, do verbo nuclear do aspecto material da hipótese de incidência. É esta ação que demonstra a relação entre o ser necessitado o objeto, a partir do qual cada partícipe supre suas necessidades. Destarte, se a transmissão de propriedade, *e.g.*, é ação realizada conjuntamente por ambas as partes do negócio jurídico subjacente, então ambas as partes têm interesse comum na situação caracterizadora do fato gerador (transmissão de propriedade), não obstante (i) não sejam qualificadas como contribuintes e (ii) internamente à relação

jurídica sinalagmática subjacente à situação deflagradora da obrigação tributária, os interesses sejam contraditórios. Há de se adotar exatamente o referencial prescrito pela norma: a situação, em vez da relação jurídica que lhe subjaz. Esta interpretação não ofende o princípio da capacidade contributiva, posto que ambas as partes a demonstram, ao realizar a mesma ação.

Nas situações jurídicas, por sua vez, entendemos que o interesse diz respeito aos direitos em comum (interesses juridicamente protegidos). Assim, em tributos incidentes sobre a propriedade, têm interesses comuns todos aqueles que gozam do mesmo direito de propriedade. Este, aliás, é o exemplo paradigmático que costuma ser ilustrado pela doutrina ao tratar de solidariedade tributária. Porém esta situação parece-nos ser indene de controvérsias, as quais versam sobre os fatos geradores aos quais subjazem negócios jurídicos bilaterais, foco de nosso estudo.

Identificamos, pois, que o alcance semântico da expressão “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” potencialmente atinge pessoas que, embora participem pessoal e diretamente do fato gerador, não são qualificadas como contribuintes. Desta forma, concluímos, diferentemente da doutrina majoritária, que a norma não se restringe aos contribuintes. Ademais, concluímos que o art. 124, I, do CTN contém duas normas: a primeira tem, como consequente da comunhão de interesses, o ingresso de pessoas na obrigação tributária; a segunda regula a extensão da responsabilidade dos sujeitos passivos (solidariedade).

Tendo em vista que a norma permite a inclusão de não contribuintes, na obrigação tributária, deduzimos que o art. 124, I, do CTN, contém norma responsabilização, a qual, sob a perspectiva kelseniana, representa uma norma primária, visto caracterizar desvantagem (sanção) ao responsabilizado.

Destarte, na perspectiva sistemática, investigamos o instituto da responsabilidade tributária. Nesta incursão, apreendemos que a responsabilização tributária é imputada, como sanção descumprimento de deveres de colaboração ou de cooperação, os quais caracterizam a norma secundária kelseniana.

Os deveres de colaboração consistem em deveres de vigilância, de cautela, tendentes a cooperar para o adimplemento da obrigação tributária. São deveres a que todos estamos sujeitos, na medida de nossa capacidade colaborativa, como corolário do princípio da solidariedade social (art. 3º, I, CF), mormente considerando que os tributos provem os recursos necessários à consecução do objetivo de promover o bem de todos (art. 3º, IV, CF).

Como consequência desta conotação da responsabilidade tributária, depreendemos que a pessoa que tenha interesse comum, mas que não é qualificada como contribuinte, deve ter a capacidade de evitar a responsabilização, ao adotar a conduta prescrita pela norma secundária.

Destarte, propomos interpretar o art. 124, I, do CTN, no sentido de que se tornam sujeitos passivos da obrigação tributária, solidariamente com o contribuinte, as pessoas que realizam conjuntamente, cooperativamente o verbo nuclear do aspecto material da hipótese de incidência e que, tendo a possibilidade de cooperar com a arrecadação tributária (capacidade colaborativa), omitiram-se. Ressalvamos que esta interpretação se refere à inclusão de não contribuintes. Quanto aos múltiplos contribuintes, já figuram no polo passivo da obrigação tributária por ocasião da aplicação da regra-matriz de incidência. Em relação a eles, o art. 124, I, do CTN cinge-se a prescrever que solidariedade (extensão da responsabilidade).

Esta compreensão do art. 124, I, do CTN, tem o benefício de promover o princípio da solidariedade social e da cooperação com a arrecadação necessária à promoção dos direitos fundamentais, na medida em que oferece uma sanção positiva, consistente na interdição da responsabilidade, àqueles que cumprem seus deveres de colaboração.

Em que pese os deveres de colaboração estejam implícitos no ordenamento pátrio, não configuram ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade, no contexto de nossa proposta exegética. Isto porque, eventual inobservância não conduz *per se* à responsabilização fundada no art. 124, I, do CTN. É *conditio sine qua non* a presença de comunhão de interesses. Os deveres de colaboração implícitos, em nossa proposta, têm a função de limitar a responsabilização. Isto é, são utilizados como forma de promoção da liberdade, e não de responsabilização.

Ademais, a interdição da responsabilidade aos partícipes do fato gerador, não contribuintes, em nossa compreensão, promove a segurança jurídica, na medida em que as pessoas podem anteciper as consequências de suas condutas, e decidir se preferem responsabilizar-se pelo tributo devido, em vez de cooperar com a arrecadação, ou se preferem evitar a responsabilização, ao agir de forma diligente nas situações caracterizadoras de fato gerador tributário de que direta e pessoalmente participem.

REFERÊNCIAS

- ALLORIO, Enrico. **Diritto processuale tributario**. 4. ed. Torino: Unione Tipografico - Editrice Torinese, 1962.
- ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de. **Responsabilidade tributária do grupo econômico: elementos de identificação e sua interpretação**. Curitiba: Juruá, 2021.
- ALVES, José Carlos Moreira. **Direito romano**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese da incidência tributária**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019a.
- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68–88.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019b.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do Estado**. 4. ed. São Paulo: Globo, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BALEEIRO, ALIOMAR; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BECHO, Renato Lopes. Quais são os tipos de sujeitos passivos tributárias e quais as relações jurídicas entre eles? *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15º, p. 344–369.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BERLIRI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. v. I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.

BERLIRI, Antonio. **Principios de Derecho Tributario**. v. II. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971.

BETTI, Emilio. **Teoria geral das obrigações**. Campinas: Bookseller, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 2. ed. São Paulo: EDIPRO, 2014.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

BORGES, João Eunápio. **Do aval**. São Paulo: Forense, 1975.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária (uma introdução metodológica)**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Brasília: Presidência da República, [s.d.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 30 out. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [s.d.]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 out. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Dossiê digitalizado**. [s.d.]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01k9gmthgbi8ak1fvk43i1uwe6z4268112.node0?codteor=1218339&filename=Dossie+-PL+4834/1954. Acesso em 2 set. 2021.

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 30 set. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 31 out. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 30 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm. Acesso em: 10 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 7.357, de 2 de setembro de 1985**. Dispõe sobre o cheque e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7357.htm. Acesso em: 10 nov. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10 de dezembro de 2018**. Disponível em:

http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=a_notado. Acesso em: 10 set. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517%09>. Acesso em: 30 ago. 2021.

BRASIL. Projeto de Lei n. 4.834 de 1954. **Diário do Congresso Nacional**. Brasília, DF, 7 de setembro de 1954. Seção I, pp. 6071-6082. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07SET1954.pdf#page=11>. Acesso em: 2 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo em Recurso Especial 1.198.146/SP**. Agravante: Lojas Americanas S/A. Agravado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Min. Gurgel de Faria, 4 dez. 2018. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201702840187&dt_publicacao=18/12/2018. Acesso em: 14 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1.312.954/GO**. Agravante: Siderúrgica Valinho S/A. Agravado: Estado de Goiás. Relator: Min. Gurgel de Faria, 10 mai. 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201801490430&dt_publicacao=24/05/2021. Acesso em: 14 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial 916.914/RS**. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Engesul – Engenharia de Telecomunicações Ltda. Relator: Min. Luiz Fux, 23 jun. 2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200700071626&dt_publicacao=06/08/2009. Acesso em: 14 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Regimental nos Embargos Declaratório do Recurso Especial 1.177.895/RS**. Agravante: Petropole Tênis Clube. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Min. Luiz Fux, 5 ago. 2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000158343&dt_publicacao=17/08/2010. Acesso em: 14 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial 859.616/RS**. Recorrente: Alfa Arrendamento Mercantil S/A e outro. Recorrido: Município de São Leopoldo. Relator: Min. Luiz Fux, 18 set. 2007. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200601241908&dt_publicacao=15/10/2007. Acesso em: 14 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial 1.273.396/DF**. Recorrente: Oscar de Aguiar Rosa Filho. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 5 de dezembro de 2019. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201102009897&dt_publicacao=12/12/2019. Acesso em: 14 out. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Recurso Extraordinário 562.276/PR**. Recorrente: União. Recorrido: Owner's Bonés Promocionais Ltda. ME. Relatora: Min. Ellen Gracie. 3 nov. 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 31 out. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978855361630>. Acesso em: 30 jul. 2021.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Curso elementar de direito econômico**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2014.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Direito econômico: aplicação e eficácia**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Economia política para o curso de Direito**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de direito processual civil**. 2. ed. v.1. São Paulo: Lemos e Cruz, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COCIVERA, Benedetto. Effetti Sostanziali e Processuali Della Solidarietà Del Debito D'imposta. **Il Foro Italiano**, [S.l.], v. 83, 6., p. 177–198, 1960. Disponível em: www.jstor.org/stable/23175121. Acesso em: 17 jul. 2021.

CONTEPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Introdução ao direito romano das obrigações aplicado ao direito civil. **Revista da Faculdade de Direito**, [S.l.], v. 68, n. 2, p. 45–66, 1973. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66666>. Acesso em: 16 jul. 2021.

COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 215–222.

COSTA, Carlos Celso Orcesi da. **Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553618309/>. Acesso em: 21 set. 2021.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.
- DENARI, Zelmo. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Juriscredi, 1973.
- DENARI, Zelmo. **Solidariedade e sucessão tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- DUGUIT, Léon. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Martin Claret, 2009.
- DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. São Paulo: Edipro, 2016.
- FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- FALCÃO, Amílcar. **Introdução ao direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FARIA, Werter Rotunno. **Ações cambiárias**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1987.
- FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 229. p. 88–101, 2014.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Conceito de direito tributário**. São Paulo: Lael, 1973.
- FONSECA, Gustavo Guimarães da. **A solidariedade passiva tributária do art. 124, I, do CTN e suas interpretações antinômicas**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.
- FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GAMBINERI, Beatrice. **Le obbligazioni solidali ad interesse comune: profili sostanziali e processuali**. Milão: Giuffrè Editore, 2012.

GIANNINI, Achille Donato. **I concetti fondamentali del diritto tributario**. Torino: Unione Tipografico - Editrice Torinese, 1956.

GIANNINI, Achille Donato. **Instituciones de derecho tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019a. *E-book*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530986735/>. Acesso em: 20 jul. 2021.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019b.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: contratos e atos unilaterais**. 15.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. v. 3.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2017. v. 2.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168–189.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO (IBDF). **Codificação do direito tributário**. Rio de Janeiro: [s. n.], 1955.

JARACH, Dino. **El hecho imponible: teoría general del derecho triutario sustantivo**. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo - Perrot, 1971.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LÔBO, Paulo. **Direito civil: obrigações**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. v. 2. *E-book*. Disponível em:

<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593464/>. Acesso em: 20 jul. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009a.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Solidariedade e substituição tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 167, p. 68–76, 2009b.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2019.

MICHAELIS Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. [s.l.]: Melhoramentos, 2021. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/>. Acesso em: 30 out. 2021.

MIRAGEM, Bruno. **Direito das obrigações**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. *E-book*. Disponível em: [https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530994259/epubcfi/6/34\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml15\]!/4](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530994259/epubcfi/6/34[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml15]!/4) Acesso em: 20 jul. 2021.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte geral**. 2.ed. T.1. Campinas: Bookseller, 2000.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 110–140.

NEDER, Marcos Vinicius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15º, p. 271–291.

NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de direito e de fato: reflexões acerca de seu conceito. *In*: NEDER, Marcos Vinicius; Maria Rita Ferragut (org.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 27–47.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014a.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 10.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidades e substituição tributárias**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014b.

PELLEGATTA, Di Stefano. **Unità e pluralità nella obbligazione solidale passiva**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2016. *E-book*. Disponível em: <https://www.giappichelli.it/media/catalog/product/excerpt/9788892103412.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2021.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: contratos**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020a. v. 3. *E-book*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530990534/>. Acesso em: 20 jul. 2021.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações**. 32.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020b. v. 2. *E-book*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530990619/>. Acesso em: 17 jul. 2021.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. 2. ed. Mexico: Editorial Porrúa, 1976.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Estadual nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2021.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. 2. ed. Bauru: EDIPRO, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **Consenso e os tipos de Estados no Ocidente**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, 41, p. 85–118, 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/>. Acesso em: 21 set. 2021.

TESAURO, Francesco. **Instituições de direito tributário**. São Paulo: IBDT, 2017.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: títulos de crédito**. 8. ed. v. 2. São Paulo: Atlas, 2017.

TOMÉ, Fabiana del Padre. Considerações sobre a responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, [s. l.], v. 3/2016, p. 17–32, 2016. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017c18b6053ef6fb8062&docguid=la88eed20a57311e68fee010000000000&hitguid=la88eed20a57311e68fee010000000000&spos=1&epos=1&td=3&context=50&crumb-action=append&crumb-lab>. Acesso em: 5 out. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? *In*: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198–207.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e de integração do direito tributário**. 4.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.