

REVISTA
A 24/19
2008
V. 10
C.R. 1

REVISTA INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT

Diretores

Misabel Abreu Machado Derzi
Igor Mauler Santiago



Rev. Inter. de Dir. Tribut.	Belo Horizonte	v. 10	jul./dez.	2008
-----------------------------	----------------	-------	-----------	------

BBLSACHA
001537

26/08/2011

Copyright © 2008 by Livraria Del Rey Editora Ltda.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida, sejam quais forem os meios empregados, sem a permissão, por escrito, da Editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

A revisão desta obra é de responsabilidade da ABRADT

Editor:
Arnoldo Oliveira

Editor Adjunto:
Ricardo A. Malheiros Fuzza

Editoria Assistente:
Weneska Diniz

Coordenação Editorial:
Leticia Neves

Diagramação:
Reginaldo César Pedrosa

Revisão:
Fernando Alves Gomes (ABRADT)

LIVRARIA DEL REY EDITORA LTDA.
www.delreyonline.com.br

Editor
Tel.: (31) 3284-9770
editor@delreyonline.com.br

Editora / BH
Rua Aimorés, 612 – Funcionários
Belo Horizonte – MG – CEP 30140-070
Telefone: (31) 3462-6740
editora@delreyonline.com.br

Editora / SP
Rua Hunaitá, 569 – Bela Vista
São Paulo – SP – CEP 01321-010
Telefone: (11) 3101-9775
editorasp@delreyonline.com.br

ISSN 1806-583-X

REVISTA INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT

EXPEDIENTE

Directores
Misaibel Abreu Machado Derzi
Igor Mauler Santiago
Secretário
Fernando Alves Gomes

Conselho Editorial Internacional

Adriano di Pietro	Dalmir Pimenta
Alejandro Alamiirano	Eduardo Maneira
Daniel Gutman	Elcio Reis
Hugo Gonzalez Cano	Ezequiel de Melo Campos Filho
Joachim Reinhard	Heleno Torres
Michel Bouvier	Igor Mauler Santiago
José Casalla Nabais	José Alfredo Borges
Nacional	Marcelo Leonardo
Adi Coutinho	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Adhemar Ferreira Maciel	Paulo de Barros Carvalho
Alberto Guimarães Andrade	Ricardo Lobo Torres
Alberto Pinheiro Xavier	Rodolfo Groppen
Alexandre Lacerda	Roque Carraza
André Martins de Andrade	Sacha Calmon
Carlos Mario Veloso	Sebastião Reis
Celso Cordeiro Machado	Lauro Baracense
	Sepúlveda Pertence
	Tourinho Neto
	Werther Botelho Spagnol

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Presidente: Misaibel de Abreu Machado Derzi
Vice-Presidente: Janir Adir Moreira
2º Vice-Presidente: Heleno Teixeira Torres
Secretário-Geral: Eduardo Maneira
Secretário Adjunto: José Benedito Miranda
Tesoureiro: Aci Heli Coutinho
Tesoureiro Adjunto: Váler de Souza Lobato
Diretor Científico: Werther Botelho Spagnol
Diretor de Cursos: Paulo Adyr Dias do Amaral
Diretor da Revista: Igor Mauler Santiago
Relações Institucionais Setor Privado: Júnia Roberta Gouveia Sampaio
Relações Institucionais Setor Público: Renato Martins Prates

SUMÁRIO

PARTE I – ARTIGOS / DOCTRINA

A constitucionalidade da abertura de créditos orçamentários extraordinários por medida provisória: considerações a partir dos debates no STF sobre a ADI Nº 4.048-1/DF <i>Bruno Carazza dos Santos</i>	3
Dos regimes fiscais de reconhecimento das variações monetárias cambiais nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O momento de exercício do direito <i>Sacha Calmon / Misabel Derzi</i>	27
Nouvelle gouvernance fiscale et "accords fiscaux préventifs" <i>Michel Bouvier</i>	55
Le processus de changement du système fiscal français: principales tendances et curiosités <i>Marie-Christine Esclassan</i>	67
PARTE II – XII CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO	
1. A PRATICIDADE E INTEGRAÇÃO DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS EM ESTADOS FEDERAIS E NO CENÁRIO INTERNACIONAL	
A colaboração recíproca e a atuação extraterritorial dos fiscos estaduais e municipais do Brasil <i>Misabel Abreu Machado Derzi</i>	79
A visão dos municípios brasileiros sobre a integração dos fiscos <i>José Afonso Bicalho</i>	87
Razoabilidade e equidade no Direito Tributário <i>Ricardo Lobo Torres</i>	93

2. O CONCEITO E A EFICÁCIA DOS PRINCÍPIOS DA PRATICIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

A proporcionalidade na elaboração e na aplicação da lei tributária
José Souto Maior Borges 99

Definitividade da base de cálculo presumida na substituição tributária para a frente ou prospectiva e o princípio da praticidade
Sacha Calmon Navarro Coelho 107

O conflito entre os princípios da eficiência e da segurança jurídica na dinâmica do Direito Tributário
Paulo de Barros de Carvalho 113

3. LIMITES À PRATICIDADE NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Alterações no Código de Processo Civil e a execução
Alberto Pinheiro Xavier 121

Praticabilidade como efetivação de justiça: boa-fé e coisa julgada no processo tributário
Heleno Taveira Torres 127

4. A REFORMA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA PRATICIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

A unificação dos tributos sobre o consumo no Brasil
André Luis Barreto de Paiva Filho 137

O princípio da não-cumulatividade do ICMS. Vedações do crédito instituídas pelas leis gerais das micro e pequenas empresas e legislações estaduais
Raquel Antonio Carraza 147

Sugestão de reformas. Distinção entre despesas e repasse de receita de terceiros: a base de cálculo do ISS, do PIS/COFINS e do IRPJ/CSLL (lucro presumido) das agências de viagem, das agências de publicidade, das agências de cessão de mão-de-obra temporária e assemelhados
Gustavo Brigagão 153

A tributação das operações interestaduais pelo IVA-E: risco de subsistência da guerra fiscal e eficácia dos mecanismos de repressão propostos
Paulo Roberto Coimbra 161

5. A PRATICIDADE E OS NOVOS MÉTODOS DE PREVENÇÃO E DE SOLUÇÃO DOS LITÍGIOS ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE

Princípios inspiradores do projeto de lei geral de transação tributária da União
Onofre Alves Batista Jr. 167

A distinção entre transação, moratória e remissão. Os tipos de transação previstos no projeto de lei geral de transação tributária da União: hipóteses de aplicação e efeitos
Igor Mauler Santiago 175

Os efeitos da renúncia e da confissão em face da superveniente declaração de inconstitucionalidade da lei que funda a cobrança
Marcos André Vinhas Catão 183

6. PRATICIDADE, PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O combate à elisão fiscal na ordem constitucional brasileira: a discussão relativa à norma geral antielisiva e à aplicabilidade ao direito tributário do abuso de direito e da fraude à lei
Humberto Ávila 191

Julgados recentes do Conselho de Contribuintes federal sobre planejamento tributário
Natanael Martins 201

A relevância tributária dos institutos, conceitos e formas de Direito Tributário e os efeitos fiscais da Lei n.º 11.638/2008
Roberto Quiroga Mosquera 209

PIS, COFINS, ICMS e Federalismo fiscal
José Marcos Domingues de Oliveira 219

7. PRATICIDADE, PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE NA PERSEGUIÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

A correta aplicação dos tratados internacionais para a troca de informações em matéria criminal

Marcelo Leonardo

229

As causas obstativas da pretensão punitiva (processo administrativo e parcelamento) e as inconsistências da Portaria RFB N.º 665/2008

Américo Masset Lacombe

235

A responsabilidade por infrações: a denúncia espontânea do art. 138 do CTN, a anistia do art. 100, parágrafo único, do CTN, e as hipóteses de mitigação da penalidade por descumprimento inofensivo de obrigações acessórias

Estevão Horvath

241

8. PRATICIDADE, PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS DECLARATÓRIOS

Conceito de descontos condicionais. Razões de sua tributação pelo ICMS e pelo IPI. Possibilidade de crediamento do imposto correspondente na hipótese de não-implimentação da condição resolutória a que se subordinava

Eduardo Botallo

249

O imposto sobre a renda, as restrições de prejuízos acumulados e de despesas vinculadas a atividade da empresa

Betina Triger Grupenmacher

255

Distorções na apuração da base de cálculo do imposto de renda pessoa física

Paulo Adyr Dias do Amaral

263

Contribuições sobre a folha de salário, SAT e PAT – delimitação dos conceitos constitucionais na apuração da base de cálculo – deduções e não-incidências

Valter Lobato

271

9. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE NA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária do sócio em face dos arts. 124, I (solidariedade por comunhão de interesses), 132, parágrafo único (continuação da exploração da atividade), 134, VII (extinção de sociedade de pessoas) e 135, III (atos em infração de lei), do CTN

André Mendes Moreira

279

A responsabilidade tributária do substituto ou do retentor em caso de ausência de retenção em virtude de ordem judicial ou de erro na interpretação da legislação tributária

Agostinho do Nascimento Neto

287

A sucessão de créditos e débitos nas mutações empresariais: fusões, incorporações e cisões societárias

Elcio Fonseca Reis

291

A responsabilidade tributária dos débitos previdenciários face ao disposto no art. 13 da Lei nº 8.620/93

Ângelo Valladares

299

10. PRATICIDADE, PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Recentes decisões judiciais brasileiras e estrangeiras concernentes à aplicação dos tratados contra dupla tributação internacional

Antonio Carlos Florêncio de Abreu e Silva

307

O princípio da não-discriminação tributária internacional: a experiência brasileira

Gerd Willi Rothman

313

O papel das convenções contra a dupla tributação internacional no combate à elisão e à evasão fiscal

Alessandra Machado Brandão

319

A tributação dos lucros das coligadas e controladas no exterior face ao conceito constitucional de renda e às convenções contra a dupla tributação internacional

Tatiana Oliveira Maciel

327

11. GARANTIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM FACE DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

Certidão de regularidade fiscal: jurisprudência recente e casos de perecimento de direito contemplado no art. 207 do CTN

Tácio Lacerda Gama

335

Hipótese de aplicação da imunidade recíproca às empresas públicas, delegatárias de serviços públicos

Robson Maia Lins

341

**A Responsabilidade Tributária
do Sócio em Face dos Arts.
124, I (Solidariedade por
Comunhão de Interesses), 132,
Parágrafo Único (Continuação
da Exploração da Atividade),
134, VII (Extinção de Sociedade
de Pessoas) e 135, III (Ato em
Infração de Lei), do CTN**

ANDRÉ MENDES MOREIRA

O CTN, em seus artigos 121 e seguintes, traz regras que permitem a transferência do dever tributário do contribuinte originário para um terceiro responsável. Esse terceiro responsável pode, por várias razões, todas elas postas em lei, se tornar responsável pelos tributos originariamente devidos pelo contribuinte. As causas são várias: pode haver sucessão imobiliária, sucessão *causa mortis*, pode haver cisão, incorporação, fusão ou extinção de empresa, pode haver aquisição de fundo de comércio, ou então pode haver transferência desta responsabilidade a terceiros expressamente elencados na lei, que tenham concorrido, seja de forma culposa, seja de forma dolosa, para a assunção dessa responsabilidade. Isso é o que dispõem os artigos 128 a 135 do CTN.

O nosso tema versará especificamente sobre três modalidades de responsabilidade tributária. A modalidade constante do parágrafo o único do artigo 132 do CTN, que trata da sujeição passiva indireta por sucessão, quando há extinção da pessoa jurídica e um dos sócios dessa continua na exploração de sua atividade, sobe a mesma ou outra razão social. Analisaremos também o artigo 134, inciso VII, do CTN de acordo com o qual os sócios são subsidiariamente responsáveis pelos tributos devidos pela sociedade na liquidação da sociedade de pessoas — analisando, igualmente, o que se entende por sociedade de pessoas. E o terceiro dispositivo da responsabilidade tributária, objeto do nosso estudo, é o artigo 135, inciso III, do CTN, de acordo com o qual os administradores de sociedades são pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos por estas quando tenham agido de forma dolosa, violando a lei, e gerando, portanto, o passivo tributário para a empresa.

A permear esses três dispositivos, será analisada prefacialmente a solidariedade tributária insculpida no art. 124 do CTN. E porque estamos apartando a solidariedade da responsabilidade, seja por sucessão, seja por imputação legal ao obrigado? Estamos apartando porque, com bem pontua a Professora Misabel Derzi, a solidariedade tributária não é forma de responsabilização de terceiro; a solidariedade é uma forma de graduação natural da obrigação tributária, que já surge contra todos os obrigados solidariamente. Este tema, portanto, está posto no art. 124 do Código, que, pela ordem, será o primeiro de nossa análise.

A solidariedade é definida pelo Código Civil como aquela situação na qual, na mesma obrigação, concorrem mais de um credor ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda — é a redação do art. 264 do nosso Código Civil. Adiante, próprio Código faz uma ressalva, como que um alerta, de que essa solidariedade não se presume, mas resulta da lei ou da vontade das partes. Em Direito Tributário, como não poderia deixar de ser, a solidariedade somente decorre da lei; não há solidariedade decorrente de *presunção* no Direito Tributário. E o dispositivo que rege a matéria em nosso Código Tributário é o já citado art. 124. Segundo este, as pessoas que possuam interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são *solidariamente* obrigadas ao pagamento do tributo. A outra hipótese, que não será aqui analisada, é a de designação *expressa*, por *lei específica*, de um responsável solidário. O parágrafo único, por sua vez, expõe o alcance dessa solidariedade: ela não comporta benefício de ordem, ou seja, não pode um devedor solidário se eximir de pagar o tributo, ou dizer que não irá pagar, porque ainda não foram executados os bens do obrigado principal.

Mas afinal em que consiste este “interesse comum”, expressão de resto dúbia, que caracteriza a responsabilidade solidária, nos termos do inciso I, do art. 124 do CTN?

Ora, interesse comum é uma expressão absolutamente ampla. Interesse comum poderia levar-nos ao absurdo de entender que, se nós, quando na utilização de uma rodovia pedagiada, temos interesse em que a rodovia seja adequadamente pavimentada, sinalizada, protegida etc., e pagamos o pedágio para fruir desse serviço — enfim, que, como nós, usuários da rodovia, temos interesse comum na prática do fato gerador, que é a prestação do serviço de concessão de rodovia, se a empresa não pagasse, nós, usuários tomadores dos serviços, ficaríamos sujeitos ao pagamento do ISS, que é o tributo devido nesta modalidade de serviço!

De fato, a expressão interesse comum gera mais dúvidas do que soluções. Aprendi com Sacha Calmon que a solidariedade decorrente do interesse comum, exposta nesse artigo do Código, é a solidariedade natural. Um exemplo a clara o que se está referindo. Dois irmãos são co-proprietários de um mesmo trato de terra *pro indiviso*. Ora, a co-propriedade dessa mesma propriedade territorial rural gera a solidariedade no pagamento do ITR — ambos podem ser acionados para que cumpram com o dever de pagar o tributo à União, não se podendo alegar benefício de ordem, nem rateio de tributo entre os diversos solidários. Dessa forma, nós podemos definir que o “interesse comum” previsto no art. 124 do CTN, a ensejar a responsabilidade solidária, é um interesse *juridicamente qualificado*, ou seja, os interessados devem estar no mesmo pólo da relação jurídica que gera o dever de pagar o tributo. Então, é por isso que o tomador do serviço, em que pese integrar a relação jurídica em que o prestador está no mesmo pólo, não pode ser responsabilizado se o prestador não paga o ISS devido, salvo, obviamente, lei expressa no sentido contrário.

Portanto, cabe-nos aqui, também, fazer uma breve referência à definição do Superior Tribunal de Justiça de interesse comum. De acordo com STJ — que critica a expressão “interesse comum” por ser um conceito indeterminado — o interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeito da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Ou seja, é um interesse jurídico que se qualifica pela existência, *no mesmo pólo da relação jurídica*, de dois ou mais responsáveis solidários. Eu tenho dois prestadores de um mesmo serviço para um tomador; esses dois são responsáveis solidários pelo pagamento do ISS, pois eles estão no mesmo pólo da relação jurídica tributária.

E os sócios, na sociedade? O sócio tem interesse comum para se responsabilizar por dívidas não pagas pela sociedade? Não. O sócio é proprietário de

uma parcela da sociedade; ele tem interesse, sim, *lato sensu*, que a sociedade exerça suas atividades, aufera receitas e gere lucros, com todas as consequências tributárias daí decorrentes. Mas ele não tem o interesse comum mencionado no art. 12 — ele não é a sociedade, não se confunde com a sociedade, são pessoas distintas. Já se tentou, no passado, responsabilizar o sócio em uma sociedade com base nesse dispositivo, e a jurisprudência do STJ, com acerto, afastou esta tentativa de responsabilização do sócio, não entendendo que, neste caso, existiria o interesse juridicamente qualificado, que pressupõe estar-se *ao lado* do responsável solidário numa mesma relação jurídica. Quem presta os serviços, na hipótese, é a sociedade; o sócio não é contratado, o sócio é apenas *proprietário* da sociedade, não havendo, portanto, o interesse comum mencionado pelo CTN.

Os efeitos da solidariedade são por demais conhecidos. Se o responsável solidário paga o tributo integralmente, por razões óbvias, isso aproveita aos demais. A solidariedade dá ao Fisco apenas o direito de exigir, de quem quiser e sem benefício de ordem, o valor do tributo, e não o direito de exigir mais de uma vez o tributo devido.

Proseguindo em nossa análise, nós já adentramos a responsabilidade dos sucessores, especificamente na hipótese instituída no art. 132, parágrafo único, do CTN. É o caso de sócio que continua explorando a mesma atividade de uma pessoa jurídica que foi extinta. Nessa hipótese, ele é responsável por sucessão pelos tributos devidos até a data da extinção da sociedade e que não tenham sido pagos pela sociedade extinta. Esta regra existe para evitar fraudes; esta regra existe para evitar que o empresário, tomado por dívidas tributárias e de toda ordem, feche uma empresa e abra outra empresa para, sob outra roupagem social, continuar explorando a atividade econômica daquela sociedade extinta e repleta de dívidas a pagar. Portanto, é uma norma que visa colir fraudes — e norma de alta relevância, de alta importância.

O que incumbe perquirir aqui é o alcance desta responsabilidade. O art. 32 fala que o sócio que continua explorando a atividade da pessoa jurídica extinta é responsável pelos tributos devidos, até a data da extinção, pela pessoa jurídica que encerrou sua atividade. “Tributos devidos” abarcam penalidades ou não? Isso foi objeto de intensos questionamentos. A doutrina, desde Alomar Baleeiro, sustenta que, como o artigo 132 CTN menciona apenas que os *tributos devidos* se transferem ao sucessor, as penalidades — as multas —, desde que não tenham sido lançadas pelo fisco antes do evento que causa a sucessão (na hipótese, antes da extinção da pessoa jurídica), não se transmitem ao sucessor. Entretanto, este não tem sido o entendimento dos tribunais. O STJ já assentou que a responsabilidade do sucessor abarca não apenas o principal, mas também as penalidades e, por óbvio, os juros e a correção monetária.

O raciocínio do STJ é bastante interessante. O Tribunal se utilizou do art. 129, que é o segundo artigo a tratar da responsabilidade dos sucessores no Código, para dizer que a responsabilidade por sucessão transmite os *créditos tributários* definitivamente constituídos, em curso de constituição, e constituídos posteriormente aos mesmos atos. O que são créditos tributários? Para responder a essa pergunta, recorreu-se ao art. 139 do CTN, que prescreve: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.” Ora, e o que se compreende por obrigação principal? Recorreu-se ao art. 113, § 1º: “a obrigação principal surge da ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e extingue-se conjuntamente com o crédito dela decorrente.” Portanto, como o art. 113, § 1º menciona *penalidades pecuniárias*, o STJ participou o entendimento — no RE 1.017.186/SC, que reflete diversas outras decisões daquela corte no mesmo sentido — de que, quando um sócio continua na exploração das atividades de uma empresa extinta sob a mesma ou com outra razão social, ele poderá ser responsabilizado pelos tributos devidos, que implicam as multas decorrentes desses tributos não pagos pela empresa até a data de sua extinção.

É importante notar que o liame lógico da responsabilidade do parágrafo único do art. 132 é a *pessoa do sócio*, ou seja: somente se o sócio daquela pessoa jurídica extinta constituir, ele mesmo, outra sociedade, e praticar atos de comércio no mesmo ramo da sociedade anterior, é que poderá haver a transferência de responsabilidade prevista nesse caso.

Trataremos agora da responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134, VII, do CTN. Este dispositivo diz que, “os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”, são responsáveis pelos tributos devidos pela sociedade. Essa responsabilidade do art. 134 do CTN é uma responsabilidade *subsidiária*; o caput do art. 134 fala em responsabilidade *solidária*, só que ela *pressupõe* que, primeiro, se irá haver todo o patrimônio da empresa, ou seja, que primeiro se irá à *empresa* buscar o dinheiro para a quitação do tributo, e só posteriormente, se não sobrar dinheiro, o sócio será pessoalmente responsabilizado — mas de forma *subsidiária*.

Essa questão nos traz o seguinte questionamento: o que são sociedades de pessoas? Elas, por óbvio, não se confundem com suas antípodas, as sociedades de capital. A doutrina e a jurisprudência entendem que são sociedades de capital as sociedades anônimas e as sociedades por cotas de responsabilidade limitada. São sociedades de pessoas, portanto, todas as outras sociedades que não sejam de capital: sociedade simples, sociedade em nome coletivo, etc. Portanto, os sócios dessas sociedades poderão ser responsabilizados pelos tributos devidos por essas empresas quando a sociedade é liquidada, e não possuía bens para fazer face a todas as suas obrigações tributárias.

Quais são os limites dessa responsabilidade? O art. 134 do CTN descreve uma hipótese de responsabilidade culposa de todos os que estão elencados naquele dispositivo: os pais, que respondem pelos tributos devidos pelos filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos tutelados e curatelados, e os sócios das sociedades de pessoas respondem pelos tributos devidos, quando da liquidação dessas sociedades, caso a sociedade não os consiga pagar. Todo e qualquer tributo? Não, apenas o tributo relativo aos atos e omissões nos quais esses sócios interferam — aos atos que praticaram ou omissões de que foram responsáveis”, é a redação do caput do artigo 134.

Portanto, se um sócio de sociedade de pessoa estava afastado da sociedade por qualquer razão quando ocorreram os fatos geradores da obrigação tributária que se pretende transferir aos sócios, ele não poderá ser responsabilizado, porque não houve, na hipótese, uma atuação específica ou uma omissão da qual ele foi responsável.

Nós vemos agora, para finalizar, a responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Esta, diferentemente da responsabilidade do art. 134, exige que o responsável tenha agido de forma *dolosa*, fraudando o fisco em proveito próprio, para ser responsabilizado. O que nos foi proposto analisar aqui é a responsabilidade específica do inciso III, do art. 135 do CTN, que diz:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III — os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Ou seja, os administradores de empresas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos que eles, administradores, praticaram com excesso de poderes, infração à lei, infração ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Trata-se de uma responsabilidade *dolosa*; quando o administrador age com dolo, com má-fé, ele é *pessoalmente* responsabilizado pelos tributos devidos pela sociedade. E o que implica dizer que a responsabilidade é pessoal? E o que é essa expressão, “pessoalmente responsáveis,” constante no art. 135, III do CTN? Implica a exclusão da empresa ou a sua manutenção, com a inclusão de um coobrigado, que seria o administrador que agiu de forma dolosa?

A doutrina em peso tem sustentado que essa modalidade de responsabilidade *exclui* a responsabilidade da empresa. Por quê? Porque quando o sócio administrador age de forma dolosa, deixando de pagar tributo, na hipótese

do art. 135 ele age violando a lei, ou violando o contrato social, ou o estatuto social da empresa, ou agindo com excesso de poder; ele age à revelia da sociedade. Agindo à revelia da sociedade, não seria correto responsabilizar-se a sociedade, mesmo porque o CTN fala em *responsabilização pessoal*, excluindo ato da empresa.

Todavia, um alerta que o Professor Sacha Calmon faz é o seguinte: poderia haver no caso um conluio entre um administrador da empresa e a empresa em si para fraudar o fisco. O administrador contrairia dívidas com reflexos tributários muito elevados perante o fisco e, posteriormente, diria não: eu confesso, agi de forma dolosa, eu fraudei, agi com excesso de poderes, e, portanto, sou pessoalmente responsável — o que livraria a empresa de um débito milionário e colocaria o administrador como único sujeito passivo, muitas vezes sem patrimônio suficiente para fazer frente a tal dívida. Talvez vislumbrando esta possibilidade de fraude, a jurisprudência acabou se consolidando no sentido de que a responsabilidade *pessoal* do art. 135 do CTN apenas *inclui* o administrador de empresas no pólo passivo da obrigação tributária, mas não *exclui* a empresa. Portanto, é mais uma garantia à satisfação do crédito tributário do que a exclusão da empresa e a modificação do pólo passivo da obrigação.

Mas, afinal, o que caracteriza o ilícito apenável com tão pungente responsabilização tributária? Neste caso, lembrando, o administrador fica responsável por todos os tributos e penalidades devidos e não pagos pela sociedade, podendo ser acionado individualmente ou em conjunto com a sociedade. Como se discutia no passado se o mero não pagamento de tributo no prazo fixado em lei seria uma ilicitude a invocar a responsabilização pessoal do art. 135 do CTN. A jurisprudência firmou-se, todavia, no sentido de que deixar de pagar tributo no dia fixado em lei é um ilícito *lato sensu*, mais não é um ilícito para fins de responsabilização pessoal. O que se deve deferir aqui: é houve violação à lei civil? Houve violação à lei comercial? Houve violação à lei penal? É este tipo de violação à lei que enseja a responsabilização pessoal do administrador, e não a violação *lato sensu* à lei tributária, posto que o mero não pagamento de tributo na data fixada consistiria, por óbvio, em um ilícito, mas não um ilícito para fins de responsabilização pessoal do administrador.

Para fechar, eu gostaria de fazer algumas considerações — em homenagem ao tema do Congresso, que é a razoabilidade e a proporcionalidade — sobre a aplicação desse art. 135 do CTN na responsabilização de administradores de empresas. A teoria diria o seguinte: quando a empresa fosse fiscalizada, o fiscal deveria apurar se o administrador agiu de forma dolosa, violando a lei, violando o contrato social, para então, provado no curso do processo fiscalizatório tal fato, incluir o administrador como co-responsável no auto de infração. Da

mesma forma, a CDA só poderia incluir o administrador como co-obrigado se existente prévio processo administrativo onde se discutiu a ocorrência ou não dos requisitos postos no art. 135 do Código para esta responsabilização pessoal. Esta é a teoria.

Da prática, vou lhes relatar o caso de um processo administrativo em que se discutia o não pagamento de ICMS para determinado Estado da federação, encerrado com a apuração de um valor bastante significativo. Apenas a empresa era obrigada no auto da infração — não havia co-responsáveis. Todavia, o Presidente e todo o Conselho Diretor da empresa, quando do encerramento na esfera administrativa, receberam nas suas residências uma guia com um código de barras para pagar integralmente o valor do tributo, com juros e multas, resultante daquele processo administrativo. Fomos averiguar o que tinha ocorrido, e a resposta que nos deram foi: “aqui neste Estado é praxe fazer nessa forma: quando o processo administrativo se encerra, nós enviamos a boleta bancária para todos os diretores.” Nós comprovamos que nenhum desses diretores era empregado da empresa na época dos fatos geradores, mas isso não foi suficiente: houve a inscrição em dívida ativa, lavrou-se a CDA, e ter-se-á agora de defender, em sede de embargos à execução, que não houve prática de ato doloso, nem infração à lei, nem infração ao contrato social a ensejar a responsabilidade pessoal.

Isso, infelizmente, tem ocorrido com alguma frequência; muitas vezes se inclui, seja no auto de infração, seja na certidão da dívida ativa, um administrador de empresa, pelo simples fato de ele ser administrador. E o discurso é: não há um contraditório no processo judicial? Então o administrador que se defende, provando — prova negativa — que não cometeu nenhuma infração a lei. Não me parece razoável — mais, não me parece *legal*, não é de acordo com a lei; todavia tem sido a prática, e infelizmente o STJ tem referendado esta prática, ao dispor que, quando a CDA aponte como coobrigado desde o início um administrador de empresas, cabe a este provar que não cometeu uma atitude dolosa ou fraudulenta. Mas, obviamente, se não se está na CDA e se pede o redirecionamento da execução fiscal, então o próprio STJ diz: se não consta na CDA, um administrador somente poderá ser responsabilizado se o fisco provar que ocorreu dolo etc.

Eram as considerações que eu tinha sobre o tema. Obrigado.

A Responsabilidade Tributária do Substituto ou do Retentor em Caso de Ausência de Retenção em Virtude de Ordem Judicial ou de Erro na Interpretação da Legislação Tributária

AGOSTINHO DO NASCIMENTO NETTO

O tema que me foi proposto já está informado e me parece que, não sem razão de ser, faz referência aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Isto me passa a impressão, não sei se aos senhores também, de que o Direito Tributário, assim como, de resto, os demais ramos do Direito, não têm conseguido solucionar as suas perplexidades por meio da tradicional dogmática.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade vêm sendo sobejamente explorados em outras searas do Direito. No âmbito do Direito Tributário — não sei se é uma impressão pessoal —, agora, de alguma maneira, é que começam a se descobrir as possibilidades de seu emprego. A questão da substituição tributária e da retenção, da figura “dever de retenção”, parecem oferecer possibilidades interessantes para o emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Eu não tomo proporcionalidade e razoabilidade por sinônimos — e me inspira, penso, uma boa doutrina.