

Sujeição passiva direta e indireta – substituição tributária*

Sacha Calmon Navarro Coêlho**

Resumo: O presente texto trata da sujeição passiva direta e indireta. Nele é explicada a responsabilidade tributária por transferência e por substituição. Também são estudadas a responsabilidade tributária na terminologia do CTN e a falta de precisão conceitual existente. Após são tratadas a questão da transferência das multas aos responsáveis, a responsabilidade de terceiros, as multas moratórias e a devida diferença entre responsabilidade tributária e o dever de reter o tributo alheio. Por fim, abordam-se a substituição tributária para frente e os créditos transferíveis.

Palavras-chave: Sujeição passiva. Responsabilidade tributária. Substituição tributária.

Dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O art. 128 reporta-se aos dois tipos de responsabilidade conhecidos pelo CTN:

A – a responsabilidade superveniente de terceira pessoa por fato gerador alheio (a chamada responsabilidade por transferência noticiada por Rubens Gomes de Sousa);

B – a responsabilidade por substituição, quando o dever de contribuir é imputado diretamente pela lei a uma pessoa não envolvida com o fato gerador, mas que mantém com o “substituído” relações que lhe permitem ressarcir-se da substituição. Tirante uma única hipótese regida pelo CTN, como veremos adiante, a responsabilidade por substituição é mais encontrada nas leis federais, estaduais e municipais, observados os requisitos do art. 128 do CTN. Ao revés, as diversas modalidades de responsabilidade por transferência encontram no CTN descrição mais minudente, merecendo todo um capítulo do Código.

* O conteúdo do presente texto, encaminhado pelo autor para publicação nesta Revista, com pequenas alterações, integra o livro: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. (N. do E.)

** Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ (Rio de Janeiro).

O art. 128, quando cuida da responsabilidade por substituição, põe requisitos inarredáveis, os quais devem ser necessariamente observados pelos legisladores das três ordens de governo que convivem na Federação brasileira. Tratemos o tema, entretanto, com a minúcia e a profundidade que lhe são devidas. É preciso distinguir bem os casos de responsabilidade direta e indireta, que Rubens Gomes de Sousa propagou em toda a doutrina pátria.

Dizia o mestre que a transferência "ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente".¹ E a substituição "ocorre quando em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto".

Em termos de proposição jurídica, temos o desenho que se segue:

Norma	
Hipótese de incidência, tendo no aspecto pessoal Alfeu Cimento de Cal Ltda.	Consequência jurídica, tendo por sujeito passivo Betoneiras Mix.

De ver, e isso é fundamental, que a pessoa designada na lei como "realizadora" da hipótese de incidência (fato gerador) é diversa da que, na consequência da norma, aparece designada como sujeito passivo da obrigação. Então, juridicamente, "B" é sujeito passivo direto. Ele não paga "dívida alheia". Paga dívida própria. Apenas não realizou o fato gerador. Todavia, ninguém antes dele esteve jamais na condição de sujeito passivo. E todo substituto pressupõe um substituído. Dita substituição decorreria de um raciocínio jurídico, qual seja: quem realiza o fato gerador é que deve pagar o tributo. A substituição seria, assim, em nome da praticidade. Rubens decalca a tese com muita clareza:

O tributo *deve ser cobrado* da pessoa que esteja em relação econômica com o fato, ato ou negócio que *dá origem* à tributação. Por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que *tira vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado*... Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se a sujeição passiva indireta.²

Paulo de Barros Carvalho, ao negar na hipótese da norma o aspecto pessoal, não pôde compreender Rubens Gomes de Sousa. Nós, ao revés, operamos uma alteração no entendimento da "sujeição passiva indireta" tributária, vincando a ideia de que a substituição tributária não implica, em momento algum, substituição de sujeitos passivos, categoria estritamente jurídica, mas a substituição de pessoas que deveriam ser, isto sim, diretamente, sujeitos passivos, pela simples razão de, "eco-

¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960. p. 71-72.

² Idem, p. 71. (Grifos nossos)

nomicamente”, esta-rem no cerne das situações eleitas como jurígenas, prestigian-
do o princípio da capacidade contributiva.

Casos de transferência de responsabilidade:

I – “A” pratica o fato gerador e deve pagar o imposto;

II – em virtude de fato posterior (morte, negócio jurídico, falência, inadimple-
mento ou insolvência etc.), a lei determina que a um terceiro seja transferido o dever
de pagar. Este terceiro, que podemos chamar de “B”, torna-se *ex lege* responsável
pelo tributo, originariamente devido por “A”. Dá-se uma alteração na consequência da
norma jurídica no plano do sujeito passivo. O responsável sub-roga-se na obrigação.

Casos de substituição:

I – “A” pratica o fato gerador, e “B”, por isso, deve pagar o tributo;

II – inexistente sub-rogação. A norma não é alterada. A lei prevê desde logo que,
se “A” pratica um fato jurígeno, “B” deve pagar. Em termos jurídicos, não há trans-
ferência de dever entre sujeitos passivos.

Em suma, a sujeição passiva indireta dá-se apenas nos casos de transferência
com alteração de obrigados. Somente nestes casos “paga-se dívida alheia”. Nas
hipóteses de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pa-
gamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro. A substi-
tuição só pode ser vista “economicamente” e, nesse plano, é desnublidamente
visível, iluminando a instância jurídica.

Tanto a substituição quanto a transferência são admitidas pela doutrina. Obras
de renomados tributaristas daqui e de alhures comprovam a assertiva.³

O legislador pode, sob condicionantes, escolher o “substituto” jurídico daquele
que deveria, pela lógica e por motivos econômicos (capacidade contributiva), ser o
sujeito passivo da obrigação (por ter praticado o fato gerador).

Mais uma vez, insistimos em que só o aspecto material da hipótese de inci-
dência não é suficiente para indicar quem é o sujeito passivo da obrigação tributária
(sujeito passivo *de jure* nomeado pela lei, partícipe da obrigação).

1 Responsabilidade tributária por transferência e por substituição

O CTN, no art. 121, parágrafo único, não distingue o sujeito passivo por
“transferência” do sujeito passivo por “substituição”. Dita divisão é doutrinária. O
CTN distingue apenas o “contribuinte” e o “responsável”.

Art. 121. *Sujeito passivo* da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento
de tributo ou penalidade pecuniária.

³ HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. de Dino Jarach. Milano: A. Giuffrè, 1956. p. 94-95; GIANNINI, A.
D. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano: A. Giuffrè, 1937. p. 134; FONROUGE, Giuliani. *Derecho
Financero*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1970. p. 386; BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das
finanças*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969. p. 225; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*. 3. ed.
São Paulo: José Bushatsky, 1971. p. 117.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – *contribuinte*, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – *responsável*, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (Grifos nossos).

Logo mais à frente, o CTN, no Título II, Capítulo V, versa sobre a responsabilidade tributária em quatro seções:

Seção I – Disposição geral – art. 128.

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

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

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

Na sistemática do Digesto Tributário, o termo “responsabilidade” abarca as hipóteses de transferência e substituição, sujeitadas a idênticos critérios de permissividade jurídica.

A primeira conclusão a tirar é a de que o CTN não esgotou o assunto. Os artigos 129 a 138 tratam dos grupos mais importantes da responsabilidade por “transferência” (sucessão, terceiros etc.). As palavras inaugurais do art. 128 – “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir” – evidenciam que outras espécies, principalmente as de substituição, podem ser instituídas pela legislação ordinária das pessoas políticas da Federação. A lei a que se refere o CTN no art. 128 será federal, estadual ou municipal, conforme seja o caso e o interesse.

Aliás, nenhum artigo do CTN se presta tanto como este ao conceito de *lex legum*, ou lei sobre como fazer leis, como dizia Pontes de Miranda. Com efeito, pode o legislador ordinário estabelecer casos de responsabilidade “por substituição”, desde que observados os preceitos condicionantes do art. 128: (a) que a responsabilidade decorra de lei (lei estrita); (b) que seja expressa; (c) que envolva pessoa ligada obrigatoriamente ao fato jurígeno do “substituído” (liame jurídico ou econômico).

A observância da condicionante referida na letra “c” leva-nos diretamente para o campo do princípio da capacidade contributiva.

Por qual razão teria o legislador do Código Tributário Nacional inserido tal disposição no Digesto?

A indagação é profundamente ética sobre ser jurídica.

No anteprojeto do Código (1953), de autoria de Rubens Gomes de Sousa, a questão estava posta no art. 163:

Sem prejuízo do disposto no Capítulo V do Título VI do Livro V, a lei tributária poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida, com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo, ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste.

Na Comissão do IBDF (Instituto Brasileiro de Direito Financeiro), hoje ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro), por inspiração do notável tributarista

carioca, Dr. Gilberto de Ulhôa Canto,⁴ foi formulada uma modificação no corpo do artigo, ao argumento de que “como está redigido não nos parece que possa subsistir”. Permitiria a transferência do ônus tributário a qualquer terceiro sem nenhuma justificativa, e facultaria a discriminação. É mister, para que se torne razoável, condicionar-lhe a aplicação aos casos em que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. Acrescente-se: “[...] desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação”.

Ora, com exigir a vinculação do “responsável” ao fato gerador, Gilberto de Ulhôa Canto, bem interpretando a cultura justributária – e sua sugestão foi aceita e aprovada por unanimidade –, quis assegurar ao responsável a possibilidade econômica ou jurídica de recuperar-se do ônus tributário que lhe foi imposto pela lei em benefício do Fisco.

A emenda proposta, adiante-se, foi acolhida pelo governo, embora com outra redação (Projeto Osvaldo Aranha, 1954). Passou-se a dizer que a responsabilidade seria de “terceira pessoa vinculada de fato ou de direito ao respectivo fato gerador”.

A redação atual do CTN – compare-se – incorpora os escrúpulos da doutrina expressados na emenda proposta pelo IBDF e cristaliza a evolução da espécie. Vale dizer, a “vinculação ao fato gerador”, no que tange ao “responsável”, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário.

De um lado, asseguram-se ao Fisco, ao Estado, condições de eficácia e funcionalidade. De outro, garante-se ao cidadão contribuinte o direito de ressarcimento, de modo a evitar desfalque em seu patrimônio econômico e jurídico.

O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão.

A “capacidade contributiva” que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do “substituto”. Aqui está o coração do problema.

Ruy Barbosa Nogueira, reportando-se ao termo *Zurechnung*, utilizado por Hensel (e pela literatura tributária tedesca) e traduzindo-o para o vernáculo pela palavra “atributividade”, leciona com propriedade:⁵

Se pensarmos no aspecto econômico da tributação, é fácil compreendermos a razão ou necessidade desta vinculação do contribuinte ou responsável *ao fato econômico tributado*, não só porque a vantagem ou resultado dele decorrente é que vai possibilitar o pagamento do tributo ao fisco, mais ainda porque assim a lei atenderá ao princípio fundamental de justiça tributária, segundo o qual se deve atingir a *capacidade econômica* do contribuinte – capacidade contributiva (Grifos nossos).

No mesmo sentido, vai a doutrina pátria.

⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Codificação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1955. p. 39.

⁵ Apud TILBERY, Henry. *Direito Tributário 2 – responsabilidade tributária*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 78.

Entre nós, Alfredo Augusto Becker, original pensador, renovador dos estudos tributários no Brasil, com sua linguagem peculiar, ensina:

Existe substituto legal tributário toda vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em *substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo*.⁶

Direito Tributário, o direito de regresso comporta inúmeras diferenças terminológicas. Cada autor elege denominações próprias que não vem ao caso descalvar nem citar, pois seria lance de notável como Becker demonstra o "aspecto econômico" da substituição tributária, versando o princípio da capacidade contributiva sem descuidar do valor justiça.

A possibilidade de o "substituto" recuperar o ônus que lhe é imposto é estudada na "teoria do regresso", conhecida tanto no Direito Privado como no Direito Público. Na área de pura erudição. É preferível apenas mencioná-la e sistematizar o assunto para melhor compreendê-lo.

Na doutrina europeia, avultam as classificações: "regresso tributário interno" e "regresso tributário externo", "regresso tributário" e "regresso civil". A. D. Giannini fala em regresso *in sensu lato*, compreendendo o processo de repercussão, e *regresso in sensu proprio*, regulado pelo Direito Civil. Há referências a uma translação manifesta e a outra, esta "oculta", e assim por diante.

Pensamos que, em tema de substituição tributária, não se deve cogitar da chamada sub-rogação legal do Código Civil, pressuposto da ação de ressarcimento, ou para efeito de direito de retenção.

O "substituto" não paga dívida de outrem. Paga tributo do qual ele próprio é sujeito passivo (o substituído é que deveria ser sujeito passivo).

O regresso é econômico e deve dar-se de imediato (o laticinista pagando ao produtor de leite o preço do mesmo diminuído do imposto, que pagará como substituto, só para exemplificar). O tema é tributário. Está no CTN. Petição, ação e processo são desnecessários. O próprio mecanismo dos negócios encarrega-se de recompor a situação.

Por isso mesmo é que se exigiu a vinculação do substituto ao fato gerador (art. 128 do CTN). Se assim não fosse, tal ligame não teria efeitos práticos, nem precisaria ser cogitado, já que a solução do assunto já se encontraria regulada no Código Civil.

A exigência promana do princípio da capacidade contributiva, explícita no sistema jurídico nacional e, aqui e acolá, nas dobras da legislação: na isenção do mínimo vital no imposto de renda, na seletividade do IPI, nas isenções do ITBI e dos impostos prediais, na remissão em razão de calamidade pública.

Noutro giro, diante de cada caso concreto de substituição tributária, mormente na área do ICMS, a jurisprudência deveria, a nosso ver, preocupar-se fundamentalmente com esta questão: verificar se o substituto tem condições efetivas, através do mecanismo dos negócios, de se ressarcir financeiramente do ônus tributário.

⁶ BECKER, A. Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 503. (Grifo nosso)

2 O substituto tributário como sujeito passivo direto

De notar que o ICMS é imposto geneticamente derivado da família dos impostos sobre a renda gasta. Significa que é o consumidor final que deve suportá-lo. A capacidade contributiva visada é a dele. Os agentes econômicos apenas antecipam o pagamento sobre o valor que adicionam aos bens e o repassam. Por isso cada agente só deve ser responsável pelo imposto incidente sobre valor por ele agregado.

Agora cabe enfocar outro ângulo da questão. O que a doutrina chama de substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo (o fenômeno da "substituição" começa em momento pré-jurídico, o da escolha pelo legislador do obrigado legal, em substituição ao que demonstra capacidade contributiva, por razões de eficácia e comodidade).

Por isso mesmo, Victor Uckmar chama o substituto de representante *ex lege*, e Zelmo Denari⁷ considera que a sujeição passiva direta engloba a figura do contribuinte e a do substituto, enquanto a sujeição passiva indireta congloba o responsável e o sucessor, *inter vivos* ou *causa mortis*.

Pensamos que o problema, tirantes as denominações legais em voga e a própria terminologia do CTN, poderia ser extremamente simplificado se considerássemos a questão à luz da teoria da norma jurídica e de sua técnica de imputação (o próprio do Direito é ser uma técnica que imputa a determinados fatos precisas consequências).

Melhor seria chamá-lo de "destinatário legal tributário" para estremá-lo do "contribuinte" e considerar ambos "sujeitos passivos diretos". Assim, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados:

A – o "contribuinte", que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio;

B – o "destinatário legal tributário", que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente através da criação do *vinculum juris* obrigacional.

Este tipo de situação, como visto na parte em que tratamos dos aspectos da hipótese de incidência das normas tributárias, é possível em virtude de variação no âmbito de validade pessoal da hipótese de incidência da norma, em que pese a opinião de Barros Carvalho.

3 A responsabilidade tributária na terminologia do CTN – Falta de precisão conceitual

O nosso Direito (CTN), contudo, iguala o substituto, ou seja, o sujeito passivo direto por fato gerador alheio, aos demais "responsáveis por transferência" (art. 128 do Digesto Tributário). A falta de técnica provoca uma enorme confusão na doutrina e na jurisprudência. Está claro que o sujeito passivo direto por fato gerador alheio ostenta um *status* jurídico diverso dos demais responsáveis que são sujeitos passivos indiretos, por isso que são responsáveis pelo pagamento de tributo alheio. No

⁷ DENARI, Zelmo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973. p. 245.

caso desses responsáveis, a obrigação é de pagar tributo de outrem. Ocorre, assim, que a lei transfere preexistente obrigação em razão de fatos diversos (cláusulas legais de sub-rogação passiva). Dá-se uma sucessão, *mortis causa* ou *inter vivos*, decreta-se uma falência, obrigando a massa falida, imputa-se ao tutor, curador, tabelião, pai, representante legal, em caso de omissão, o dever de pagar tributo alheio (do tutelado, curatelado, filho ou representado). Em todas estas hipóteses, existem duas normas jurídicas sucessivas.

Norma A		Norma B	
Hipótese	Consequência	Hipótese	Consequência
A" prática o fato gerador	"A" é sujeito passivo	Em virtude de um fato previsto em lei, "A" fica desobrigado total ou parcialmente	"B" fica responsável pelo tributo de "A"

4 Transferência de dever tributário de "A" para "B"

A sujeição passiva indireta ou, o que dá na mesma, as modalidades de transferência de responsabilidade no Direito Tributário brasileiro são por demais conhecidas e estão sistematizadas como transferências ou sub-rogações passivas de obrigação de dar (CTN, arts. 129 a 135). Vejamos a seguir:

1. Sucessão *causa mortis* – o espólio e os herdeiros respondem pelo *de cuius*.
2. Sucessão *inter vivos* – respondem por "transferência do dever tributário":
 - 2.1. o sucessor na aquisição imobiliária;
 - 2.2. a pessoa jurídica adquirente de outra;
 - 2.3. a pessoa jurídica que surge em razão de fusão, cisão, incorporação ou transformação;
 - 2.4. a massa falida;
 - 2.5. o acervo na concordata, na pessoa do concordatário.
3. Responsabilidade legal *stricto sensu*, em caso de *mala fides*, omissão, inadimplemento:
 - 3.1. o pai, pelos filhos menores;
 - 3.2. os tutores e curadores, pelos tutelados e curatelados;
 - 3.3. o síndico, pela massa;
 - 3.4. o comissário, pelo concordatário;
 - 3.5. os tabeliães e demais oficiais, pelos atos praticados perante eles, jurígenos, propiciadores de inadimplemento;
 - 3.6. o inventariante, pelo espólio;
 - 3.7. os sócios, na liquidação de sociedades de pessoas;
 - 3.8. os administradores de bens de terceiros, em lugar destes;
 - 3.9. os mandatários, pelos mandantes; os prepostos, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado quando tenham agido com abuso de poder ou infração de contrato social, estatuto ou lei.

Bem lançada a crítica de Johnson Barbosa Nogueira, professor de Direito Processual Civil da Universidade Federal da Bahia, advogado e procurador do mesmo Estado.⁸

A introdução acrítica de certas noções dogmatizadas a respeito do substituto tributário, por força principalmente do prestígio da doutrina italiana, permitiu que se aceitassem, sem maior indagação sobre a natureza jurídica da substituição tributária, certos equívocos em sede doutrinária, já agora a grassar no direito positivo.

O primeiro desses enganos é considerar o contribuinte substituto dentro da categoria dos responsáveis, como uma modalidade de sujeito passivo indireto. Este é um erro muito arraigado na doutrina pátria, que transbordou para o Código Tributário Nacional, pelo menos segundo a intenção e o depoimento dos seus inspiradores. Deste modo, o substituto estaria previsto no art. 121, parágrafo único, II, como um tipo de responsável.

O segundo desses desvios é representado pela concepção da tributação na fonte como exemplo típico de substituição tributária. Na verdade, se fosse mais bem analisada nossa tributação do imposto de renda na fonte, verificaríamos que o tributo sempre foi retido e recolhido em nome do beneficiário, ou seja, do contribuinte, cabendo à fonte pagadora e retentora mero dever acessório (obrigação de fazer). Só mais recentemente, na área da tributação dos rendimentos auferidos por estrangeiro, é que se vem utilizando a figura do contribuinte substituto do imposto de renda.

O terceiro erro consiste em atribuir responsabilidade subsidiária ao substituído, em caso de não pagamento do tributo pelo substituto. Apesar de ser pacífica a noção de que não se estabelece nenhuma relação jurídica entre o substituído e o Estado, contraditoriamente se afirma que o substituído responde em caso de não cumprimento da obrigação tributária por parte do substituto. O mais pasmante é que a legislação do ICM na totalidade, talvez, dos Estados, vem estatuinto esta responsabilidade do substituído, o que é impraticável e injusto, pois ele já sofreu a repercussão do tributo. Ora, ao instituir o substituto tributário, a lei há de excluir o substituído de qualquer responsabilidade. Assim, é inconcebível a responsabilidade subsidiária do substituído no esquema doutrinário da categoria de substituição tributária. Este vazo parece decorrer da redução a certos casos de tributação na fonte, em que a figura do contribuinte não desaparece, como exemplo de substituição tributária.

Tipos de Sujeição Passiva Direta (por fato gerador próprio ou de terceiro)		
1º tipo	Hipótese	Consequência
	"A" pratica o fato gerador.	A lei manda "A" pagar.
2º tipo	Hipótese	Consequência
	"A" pratica o fato gerador.	A lei determina a "B" pagar o tributo sem nunca ter atribuído a "A" o dever de pagá-lo.

⁸ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *O contribuinte substituto do ICM*. Tese aprovada no I Congresso Internacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, 1989.

Ora, se assim é, tanto o “contribuinte” quanto o “substituto” são, originalmente, nos termos da lei, sujeitos passivos diretos. Nunca, antes desses, alguém esteve na condição de obrigado. No caso da “substituição”, dá-se uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese da norma e a que figura na consequência.

Na sujeição passiva indireta, ao revés, a obrigação de pagar é, originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto. Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos, transfere a terceiros o dever de pagar. Há, portanto, alteração no esquema dos obrigados (o que não ocorre na sujeição passiva direta dita “por substituição”). Todos os “responsáveis” – na sujeição passiva indireta – ficam obrigados a um dever de pagar tributo que, originariamente, por força de lei, era do sujeito passivo direto. A este tipo de sujeição passiva indireta a doutrina denomina sujeição passiva por transferência (por isso que se dá uma “transferência” de responsabilidade).

5 A questão da transferência das multas aos responsáveis

Problema relevantíssimo na área da responsabilidade tributária é a questão de se saber se as multas fiscais, à semelhança da obrigação tributária, podem ser transferidas aos “sujeitos passivos indiretos”. É indagação que se resolve pelo exame de cada legislação, não comportando solução uniforme.

Diferente é a pergunta sobre se as multas devem ou não ser transferidas aos sujeitos passivos indiretos. Posta assim a questão, é possível ao estudioso expender a sua opinião doutrinária. Iniciamos pelos casos de sucessão *causa mortis* e *inter vivos*, fazendo um escolástico *distingo*. Achamos que, no caso de sucessão *mortis causa*, as multas fiscais não devem ser transferidas ao espólio ou aos sucessores. O Fisco não deve prejudicar os herdeiros. Deve preservar o monte em favor da família, que não concorreu para a infração geradora da multa. Também aqui, e a proposição é axiológica, a penalidade não deve passar da pessoa do infrator. O mesmo raciocínio dedicamos à sucessão falimentar. Se toda multa é punitiva, e se a empresa infratora quebra, não deve o Fisco prejudicar a massa, punindo-a em prol da Fazenda e em detrimento da comunidade de credores. Na hipótese da sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, *v.g.*), entendemos que não há de se cogitar do assunto. Nas hipóteses ora versadas, em verdade, inexistente sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra “roupagem institucional”. Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: (a) fusionada; (b) incorporada; (c) dividida pela cisão; (d) adquirida; (e) transformada. Assim, se o crédito correspondente à multa fiscal já está constituído, formalizado, à data da sucessão, o “sucessor” – um sub-rogado nos débitos e créditos (ativo e passivo) das sociedades adquiridas, divididas, incorporadas, fusionadas ou transformadas – naturalmente absorve o passivo fiscal existente, inclusive as multas. Aqui comparece ainda uma razão de política fiscal. Se as

multas não fossem transferíveis em casos que tais, seria muito fácil apagar multas pelo simples subterfúgio da alteração do tipo societário. Num passe de mágica, pela utilização legítima das “formas” de Direito societário, seriam elididas as sanções fiscais garantidoras do cumprimento dos deveres tributários, o principal e os instrumentais. Ora, o Direito Tributário, na espécie, encontra escora no axioma *societas distat a singulis*, preferindo-o ao “formalismo jurídico”. Importa-lhe mais conferir o ativo e o passivo da pessoa sucedida para verificar se entre as contas de débito existem multas fiscais passíveis de serem assumidas pelos “sucessores”. Torna-se imprescindível, todavia, fixar um ponto: a multa transferível é só aquela que integra o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa). Insistimos em que as nossas razões são axiológicas. É dizer, fundam-se em valores que julgamos superiores aos do Fisco em tema de penalidades. Nada tem a ver com as teorias objetivistas ou subjetivistas do ilícito fiscal.

Não faz sentido apurar-se infração ocorrida no pretérito e imputá-la a uma nova pessoa jurídica formal e institucionalmente diversa da que praticou a infração sob a direção de outras pessoas naturais. Esta regra só não deve prevalecer nas hipóteses de sucessão por alteração do tipo societário (aqui muda apenas a “roupa” societal). Afinal, para ocorrer a sucessão empresarial, os Fiscos são consultados, e são exigidas dezenas de certidões negativas.

Na sucessão imobiliária – tributos sobre direito de propriedade ou posse de imóveis, que muitos pensam, com errônea, tratar-se de “impostos reais”, quando, em verdade, todos os impostos são juridicamente pessoais –, opinamos pela inaceitabilidade da transferência das multas fiscais. Os sistemas de transmissão de bens imóveis são públicos: pode o Estado exigir a quitação dos tributos e multas antes de cancelar a transmissão do direito à propriedade imóvel. Se não o faz em tempo oportuno, não vemos como imputar ao sucessor o dever de pagar multa por infração antiga cometida pelo sucedido (o antigo *dominus*). Ademais, nesses casos, o tabelião, o notário, torna-se responsável pela multa não cobrada, salvo a hipótese de estar a relação jurídica *sub iudice*, já que o direito de litigar não pode ser prejudicado, obliterado.

Enquanto não houver a transcrição do título aquisitivo do domínio no registro próprio, juridicamente não existe transmissão de domínio da coisa imóvel, e, pois, sucessão tampouco existirá, salvo promessa de venda irretroatável e irrevogável devidamente averbada no Registro. Tal ocorrendo, a multa, comprovada a infração, é imputável ao *dominus* e passa a gravar o direito de propriedade. Em consequência, no momento da transmissão, constará o “ônus” e haverá de ser removido pelo pagamento.

O Direito Brasileiro, estamos convencidos, não admite a transferência ao sucessor das multas irrogadas aos sucedidos. Expressamente, o CTN admite relativamente aos terceiros a transferibilidade das multas moratórias, silenciando quanto aos sucessores.

Rubens Gomes de Sousa, em parecer publicado na *Revista de Direito Público*, n. 17, anotou, a respeito do assunto, que:

Aqui o Código Tributário Nacional aceitou a observação de BERLIRI, de que sem essa ressalva a definição conviria igualmente ao tributo e à multa: o que se diz no

texto é que, embora os atos ilícitos possam ser tributados (Código Tributário Nacional, art. 118), entretanto não é tributo, mas multa a obrigação de pagar cujo fato gerador não seja um ato em si mas a ilicitude.⁹

Ora, a responsabilidade não se presume, deve ser expressa. O silêncio da lei é eloquente. Se não há previsão, responsabilidade não há.

O nascimento da obrigação de pagar um tributo é consequência da realização concreta, no mundo fenomênico, de fato, estado de fato ou "espécie de fato" que a lei antes descreveu hipoteticamente.

A obrigação de pagar tributo, que é *ex lege*, nasce para ser cumprida. Todavia, existe sempre a alternativa de seu adimplemento ou de sua violação.

Desde o momento em que o obrigado não cumpre a obrigação, está configurado o fato ilícito que consta da estrutura de outra norma legal como hipótese ou fato-tipo. A consequência é a sanção; a multa no Direito Tributário.

A tese acima expendida, que adotamos, encontra respaldo no Acórdão 90.834, do Supremo Tribunal Federal.

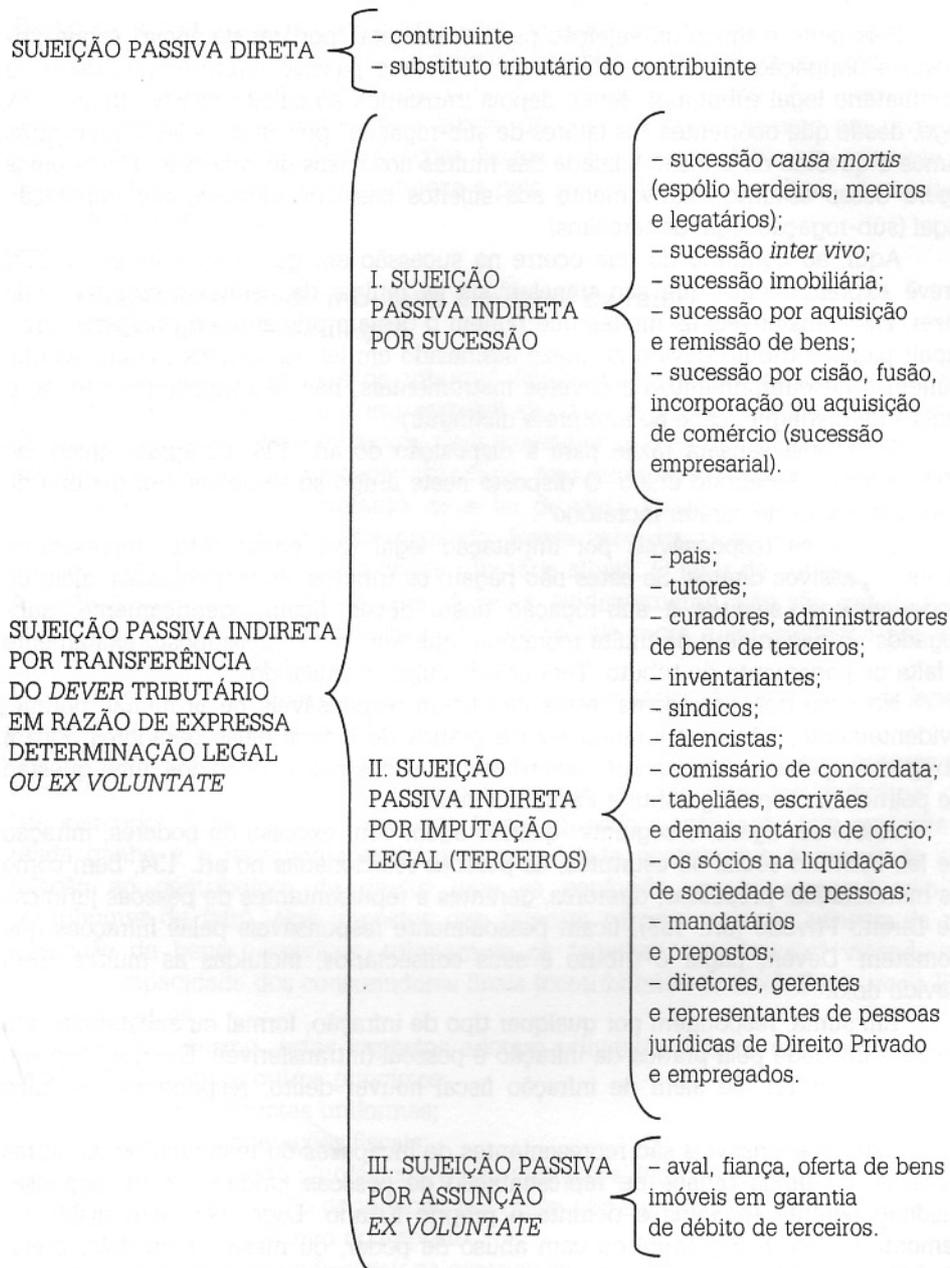
Ementa: Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação. Inteligência dos arts. 3º e 132 do CTN. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a decisão de primeiro grau.

6 Síntese sobre a responsabilidade tributária no CTN

Convém repassar o enfoque há pouco adotado sobre os esquemas de sujeição passiva tributária. Para nós, a sujeição passiva é direta e indireta. A direta ocorre em razão de fato gerador próprio ou alheio. A indireta dá-se por transferência do dever de pagar em razão de sucessão *causa mortis* ou *inter vivos*, ou por sub-rogação legal de terceiros (responsáveis). O que retém tributos não é sujeito passivo. É um sujeitado à potestade do Estado. O seu dever é puramente administrativo. Fazer algo para o Estado, em nome e por conta do Estado. Noutras palavras, o dever do retentor de tributos é um dever de fazer: fazer a retenção.

Em traços esquemáticos, teríamos o seguinte quadro:

⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer. *Revista de Direito Público*, n. 17, p. 310.



7 Responsabilidade de terceiros e multas moratórias

Pois bem, o típico da sujeição passiva indireta "por transferência" é que primeiro a obrigação tributária está fixada no sujeito passivo direto (contribuinte ou destinatário legal tributário), sendo depois transferida ao sujeito passivo indireto *ex lege*, desde que ocorrentes "os fatores de sub-rogação" previstos na lei. Linhas atrás vimos a questão da transferibilidade das multas nos casos de sucessão. Cuidaremos agora desse assunto relativamente aos sujeitos passivos indiretos por imputação legal (sub-rogação legal de terceiros).

Aqui, ao contrário do que ocorre na sucessão em que a lei silencia, o CTN prevê expressamente que são transferíveis as multas de caráter moratório. Vale dizer, são transferíveis as multas que punem o descumprimento da obrigação principal: pagar o tributo devido no prazo assinalado em lei. As demais multas, as que punem o descumprimento de deveres instrumentais, não são transferíveis (onde o legislador distingue, cabe ao intérprete distinguir).

E há uma sensata razão para a disposição do art. 134, parágrafo único, do CTN, *verbis*: "Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório".

É que os responsáveis por imputação legal (ver chave retro) representam sujeitos passivos diretos. Se estes não pagam os tributos, os responsáveis, além de poderem ficar sujeitos à sub-rogação deste dever, ficam, identicamente, sub-rogados no pagamento da multa moratória, que tem como pressuposto exatamente a falta de pagamento do tributo. Terá havido culpa *in vigilando*.

No caso dos sucessores, estes não ficam responsáveis pelas multas porque, evidentemente, não contribuíram para a prática de ilícitos delas geradores. Ficam obrigados apenas ao pagamento dos tributos devidos pelos sucedidos, uma questão de política fiscal para garantir a Fazenda Pública.

Anote-se, agora, o seguinte: quando agem com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, as pessoas relacionadas no art. 134, bem como os mandatários, prepostos, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado (art. 135), ficam pessoalmente responsáveis pelas infrações que cometem. Devem pagar o tributo e seus consectários, incluídas as multas. Terá havido dolo.

Em suma, respondem por qualquer tipo de infração, formal ou substancial, e a responsabilidade pela prática da infração é pessoal (intransferível). É o que dispõe o art. 137 do CTN. Se além de infração fiscal houver delito, responderão no juízo criminal.

Estes responsáveis são representantes de incapazes ou mandatários de outras pessoas, ou ainda órgãos de representação de pessoas jurídicas, com responsabilidade perante terceiros e perante o próprio Estado. Logo, se agem displicentemente (culpa *in vigilando*) ou com abuso de poder, ou mesmo com dolo, prejudicando os incapazes, os mandantes e as pessoas jurídicas (*contra legem*, estatuto ou contrato social) pela perpetração de ilícitos fiscais (às vezes e frequentemente cumulados com ilícitos penais de natureza tributária), é óbvio que a eles deva ser

irrogada com rigor e pessoalmente a responsabilidade pelas infrações cometidas. Respondem com os seus bens particulares na execução da penalidade pecuniária, segundo o princípio de que, se o devedor se obriga, seus bens respondem pela dívida, mormente se a responsabilidade decorre de ato ilícito. A colocação da questão nestes termos desmente a falácia de que, no Brasil, mesmo em nível do CTN, a responsabilidade por infrações fiscais é só objetiva. Não, em princípio, o ilícito fiscal – pela sua própria natureza e pelo objeto da tutela jurídica – é objetivo, mas admite temperamentos.

8 **Responsabilidade tributária e o dever de reter tributo alheio – distinção**

Quanto aos “retentores de tributos” (desconto na fonte), estes são pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiros). Devem, assim, reter e recolher ao Estado o tributo devido. Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas antes sujeitados a uma potestade administrativa. Podem, entretanto, se a lei de cada tributo assim dispuser, ficar “responsáveis” pelo tributo não recolhido. Nesse caso, formarão uma espécie diferenciada de “responsáveis” por dívida tributária alheia. O fator de sub-rogação será o inadimplemento do dever de reter. A estes, evidentemente, não são transferíveis as multas. Poderão, isto sim, responder pela própria mora e ser multados por ela, caso a lei assim o determine.

Discordamos da tese que reúne sob uma só categorização os *substitutos legais tributários* e os *retentores de tributos alheios*.

O princípio da capacidade contributiva, inserido por quase todos os autores na teoria dos impostos, sofre sérias refrações nos que são denominados “indiretos” ou “de mercado”. Entenda-se da seguinte forma: quando a tributação tem em mira a renda ganha e o patrimônio estático, a capacidade contributiva é mesurada em relação ao contribuinte de direito (que se confunde, quase sempre, com o contribuinte de fato). Nos impostos que buscam tributar a renda consumida na aquisição de bens e serviços, tributam-se os “agentes econômicos” visando-se, porém, à capacidade dos consumidores finais (contribuintes de fato). Basta ver o IPI, o ICMS e outros.

Por isso mesmo, estes impostos adotam princípios ligados aos contribuintes de fato. Assim, entre outros princípios:

- sugerem alíquotas uniformes;
- repelem exonerações fiscais;
- adotam, quando plurifásicos, a não-cumulatividade necessitada;
- vedam a repetição do indébito por quem não suportou economicamente o encargo financeiro do imposto;
- fazem a seletividade recair na essencialidade dos bens e serviços postos ao consumo.

Aqui, como em nenhuma outra parte, reaparece a bipolaridade do Direito enquanto técnica (sistema) e enquanto valor (axiologia), conforme realçamos nos capítulos iniciais deste artigo.

Vamos aos exemplos.

Num imposto geral sobre vendas finais, caso do *sale tax* norte-americano, tanto faz nomear os varejistas como contribuintes de direito, confiando na teoria econômica da repercussão, para que haja a transferência do encargo aos consumidores finais (contribuintes de fato), como nomear como contribuintes de direito os consumidores finais, atribuindo-se aos varejistas o dever de reter o imposto devido no ato da venda. É uma questão de técnica legislativa. Mas é uma questão axiológica que se tribute efetivamente a renda gasta no consumo, não onerando economicamente os agentes da circulação.

Baseados em tais premissas, autores há que subsumem os sistemas de substituição tributária e os sistemas de retenção na fonte na teoria da sujeição passiva.

Pensamos que a fenomenologia ora retratada é insuficiente para superar as teorizações clássicas que distinguem:

- sujeição passiva por fato gerador próprio;
- sujeição passiva por transferência do dever jurídico de pagar;
- sujeição passiva por substituição, sem transferência de dever, por fato gerador alheio;
- deveres adjetivos de reter tributo de alheia sujeição.

A diferença fundamental entre as categorias da responsabilidade tributária passiva nas suas três modalidades e a retenção na fonte é a seguinte:

8.1 Responsabilidade tributária

O responsável pelo pagamento da dívida tributária é sempre partícipe de uma relação jurídica de débito, primária ou secundária.

- Porque praticou o fato gerador (sujeito passivo por fato gerador próprio).
- Porque, embora não tenha praticado o fato gerador, o dever de pagar migra *ex lege* do praticante do fato gerador para ele (sujeito passivo por transferência do dever de pagar) – o sucessor *inter vivos* ou *causa mortis*, *v.g.*
- Porque, embora não tenha praticado o fato gerador, deve pagar o tributo por força de lei (sujeito passivo por substituição daquele que deveria ser o contribuinte).

8.2 Retenção na fonte

O que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entra, torna-se responsável (caso da lei que atribui ao retentor o dever de pagar se não reter). Ele simplesmente age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição o dinheiro de terceiros obrigados em razão de relações extratributárias.

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco:¹⁰

[...] o substituto é agente de percepção do Estado. Não é agente de retenção, porque não tem acesso a um patrimônio [...] do qual deva reter uma parte.
[...]

Há uma relação de direito público bem definida entre estado e substituto.

Algumas consequências podem ser extratadas:

- Só ao retentor pode ser imputado o delito de apropriação indébita. Os responsáveis só podem ser inadimplentes, nada mais.

- O dever do retentor é de fazer (*facere*) – fazer a retenção e fazer a entrega do tributo retido. O dos responsáveis é de dar (*dare*).

- O retentor jamais tem legitimidade para pedir a repetição, porque nada pagou, só reteve e entregou. Tampouco tem legitimidade para impugnar a exigência, por falta de interesse econômico ou moral. O responsável, seja qual for a modalidade, pode impugnar a exigência. Os substitutos, contudo, não podem, por conta própria, repetir o indébito, fato que os aproxima um pouco dos retentores e dos contribuintes dos impostos de repercussão jurídica (art. 166 do CTN). É que os substitutos devem se forrar, pela prática dos negócios, dos ônus da substituição, sem cogitarem do direito civil de regresso, porque não pagam dívidas de terceiros, mas débitos próprios por fatos geradores alheios à sua disposição, e os contribuintes *de jure* de impostos indiretos, pela repercussão do encargo financeiro do tributo. Substitutos, retentores e contribuintes de impostos de repercussão jurídica, por isso mesmo, são figuras neutras de interposição.

9 Substituição tributária “para frente”

Mais recentemente, a Emenda Constitucional 3/93 acrescentou ao art. 150 da CF/88 um sétimo parágrafo, *verbis*:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Algumas observações se fazem necessárias.

a) a devolução indica que somente os impostos sobre circulação, plurifásicos, admitem substituição para a frente; e

b) indica, ainda, que os impostos sobre a renda e a propriedade estão excluídos. Neles é impossível a imediata e preferencial restituição.

Por uma questão de coerência, devemos dizer que tanto nós como certamente os outros citados somos contrários à “substituição tributária para frente” e a achamos inconstitucional ao menos por cinco motivos. Todavia, por sermos pragmáticos, achamos, também, que a posição estratégica mais conveniente é extrair da auto-

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária. ICMS, IPI, PIS, COFINS*. São Paulo: IOB, 1997. p. 148.

aplicabilidade do § 7º, do art. 150, da Constituição Federal (instituído pela Emenda nº 3) o antídoto jurídico contra os venenos que a sua prática propicia. Além do mais, os tribunais superiores tendem para a constitucionalidade do regime em análise. Dos males, o menor. Interessa-nos prover a defesa dos contribuintes e a preservação do princípio da não-cumulatividade.

O ICMS é um imposto multifásico, cobrado fracionadamente em cada uma das etapas da circulação dos bens e serviços sobre o valor adicionado pelos agentes que as promovem desde a produção até o consumo. Daí advém o princípio da não-cumulatividade, pelo qual o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo.

Em razão do exposto, é de se concluir que o valor do ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor real da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Reza a Constituição Federal nas limitações ao poder de tributar:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

[...].

Ora, o recebimento pelo Estado de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, i.e., não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário e enseja a sua imediata restituição, por força da própria Constituição, como veremos em seguida. Os contribuintes são titulares de um direito subjetivo à imediata restituição (*facultas agendi*), de raiz constitucional, ou seja, previsto na própria Lei Maior. Trata-se de direito sobranceiro que para ser exercido desnecessita de qualquer fundamento legal que não aquele fincado na Constituição. A contrário senso, toda legislação (lei complementar, lei ordinária ou decreto regulamentar) que contrariar o querer constitucional será inconstitucional.

Quando o poder constituinte derivado permitiu, mediante a Emenda nº 3 à Constituição de 1988, a “substituição tributária para frente”, condicionou a sua prática a que, em não se realizando a operação ou fosse esta realizada por valor inferior ao real, se restituísse de modo *imediato e preferencial* a quantia paga em excesso. Onde há poder, há também limitação.

Imediato é o momento seguinte. Não há falar em pedido de restituição, administrativo ou judicial, ou em precatório, ou em autorização fiscal. Preferencial significa em primeiro lugar, antes de qualquer outro interesse. Crédito em conta.

Sendo o ICMS sujeito ao lançamento por homologação, caberá à autoridade administrativa, por longos e lustrosos cinco anos, verificar se o contribuinte se creditou com acerto, sem abusos, a teor do art. 150 do CTN.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial de crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Desse modo, dá-se cumprimento à Constituição e assegura-se aos Fiscos estaduais a possibilidade de evitar os abusos, pois são poucos os estabelecimentos substituídos nos grandes ramos de comercialização (veículos, bebidas, cigarros, remédios, fármacos, tintas etc.).

O que não se pode fazer é o que já começou a ser feito de maneira inconstitucional, ou seja, submeter o direito de ressarcimento imediato a pedido do contribuinte, tendo o Estado noventa dias para responder (LC nº 87/96) e criar obstáculos à restituição pretérita não reclamada pelo contribuinte nos últimos cinco anos.

Os contribuintes independem da Lei Complementar 87/96 e das legislações estaduais para:

- reaver o que pagaram a maior nos últimos cinco anos;
- continuar a reajustar mensalmente, de agora para a frente, a “presunção de base de cálculo” do valor real da operação, no interior do sistema de substituição tributária, uma conta-corrente fiscal.

É que o fundamento de direito é constitucional, e a Constituição, na espécie, é autoaplicável ou, como dizem os americanos, *self-enforcing*.

Desde que os contribuintes ajam corretamente, nada lhes poderá ocorrer. Ao cabo estarão cumprindo e fazendo cumprir a Constituição da República.

Do ponto de vista jurídico-operacional, transfere-se o desconforto para o Fisco. Ele que investigue onde existe incorreção. Impedir a restituição dos pagamentos a maior, pretéritos, os Fiscos não haverão de poder se houver diligência e decisão por parte dos contribuintes.

É certo que o § 7º, do art. 150, da Constituição Federal, diz que a lei poderá dispor sobre o regime de compensação do imposto. Mas a lei complementar tem que estar conforme a Constituição e não contra ela, sob pena de inconstitucionalidade. É o que veremos em seguida.

Como se sabe, a ordem jurídica é piramidal. De cima para baixo, desde a Constituição até o mais infimo regulamento do ICMS, por exemplo, as normas vão extraindo, as inferiores das superiores, os seus respectivos fundamentos de validade (Kelsen, Merkl, Pontes de Miranda).

Isso quer dizer, no caso em análise, que no topo está o comando da Constituição. Em seguida vem a lei complementar, e depois dela as leis estaduais. Se a norma inferior destoar da superior, não valerá, não terá validade ou validade.

Dispõe a Constituição:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A preferencial e imediata restituição é para evitar tributo com efeito de confisco. A Constituição não cria a substituição tributária, mas a autoriza, mediante lei complementar, em se tratando de ICMS. Com efeito, dispõe a Constituição noutro sítio:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII – cabe à lei complementar:

[...]

b) dispor sobre substituição tributária;

[...].

Enquanto não houve a lei complementar, o Convênio 66/88 lhe fez as vezes. Em 1996 vem a lume a Lei Complementar 87 e substitui a legislação provisória convencional. Desgraçadamente, o art. 10 da Lei Complementar 97, a pretexto de regular a Emenda Constitucional 3/93 – de resto aplicável nesta parte –, pretende obrigar o contribuinte a requerer ao Fisco a restituição do que foi pago em excesso pelo sistema de substituição. Se dentro de noventa dias o Fisco não se pronunciar, o contribuinte poderá então se creditar (o contribuinte substituído).

Nada mais inconstitucional. Com o fito de regular a Lei Maior, o legislador da Lei Complementar 97 está alterando a Constituição sem ter poderes de reforma nem *quorum* de emenda à Constituição, tudo por vias oblíquas.

O desastre até hoje inexplicável ocorreu quando o STF decidiu que o valor presumido pelo fisco é intratável, sendo o que vale, mesmo que o substituído prove ter realizado a sua operação de circulação por valor menor. É uma das decisões da Suprema Corte mais criticada pela doutrina.

10 Créditos tributários transferíveis – extensão e compreensão

A abrangência da responsabilidade por transferência é tratada no CTN:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Cuida o artigo dos “sucessores” que se tornam responsáveis – por transferência – pelas dívidas fiscais dos seus sucedidos. Fica explicitado que os débitos conhecidos à data da sucessão, ou seja, já lançados, assim como os que estiverem em vias de sê-lo ou mesmo desconhecidos, mas que venham a ser descobertos e lançados, podem ser irrogados aos sucessores, conforme as regras da Seção, desde que tenham ocorrido os respectivos fatos geradores, à conta dos sucedidos, até a data da sucessão. Em suma, o artigo explicita a normatividade e a abrangência da Seção.

10.1 A chamada responsabilidade dos adquirentes de bens imóveis

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Os adquirentes ficam obrigados a pagar os débitos fiscais contraídos pelos seus sucedidos, salvo quando o tabelião comprove e faça constar do título aquisitivo do domínio útil, da posse (*ad usucapionem*) ou da propriedade (*jus in re plena*) a prova da quitação de tais tributos quando da sua averbação no Cartório do Registro Imobiliário.

O arrematante, na verdade, não sai onerado da hasta pública, por isso que o montante do crédito tributário que estiver aderido ao bem imóvel é extraído do preço da arrematação. O Fisco tira o seu. O restante irá a quem de direito. É esta a disciplina posta no parágrafo único do artigo comentado.

A jurisprudência tem sido restritiva. Hasta pública tem sido um *nomen* estrito sem ampliação analógica. No RE 20.475-0-SP, o Min. Pádua Ribeiro fez vencer a tese de que a venda “por propostas”, prevista no art. 118 do Decreto-Lei 7.661, de 1945 (Lei de Falências), não equivalia à venda em hasta pública para fins de sub-

rogação de créditos tributários no preço do imóvel alienado, como previsto no art. 130, parágrafo único. Mas ressaltou: "É de admitir-se tal equivalência no caso de omissão do edital de venda quanto à responsabilidade pelos tributos. Todavia, na hipótese contrária, cumpre afastá-la." Entendeu o Min. Pádua Ribeiro que o Parágrafo único, como exceção do *caput*, merecia interpretação restritiva.

10.2 A responsabilidade dos adquirentes, remitentes e sucessores *inter vivos* ou *causa mortis* e do espólio

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 cuius* 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 cuius* até a data da abertura da sucessão.

O inciso I quase que repete o artigo anterior. Só que, aqui, não são apenas os bens imóveis. A regra predica que o adquirente ou o remitente (aquele que paga a dívida para ter de volta bem penhorado, em seu prol), tanto como o arrematante ou o que adjudica ao seu patrimônio o bem que garante a pretensão creditória, são obrigados a pagar os tributos relativos aos bens adquiridos, remidos ou adjudicados (os tributos e seus acessórios). Os incisos II e III, ao contrário do inciso I, que versa modalidade de sucessão *inter vivos*, disciplinam questões atinentes à sucessão *mortis causa*. A nosso ver, uma inversão dos incisos seria adequada. Sim, porque morrendo o *de cuius*, abre-se a sucessão. Dá-se logo a transmissão da propriedade aos herdeiros e legatários e meeiros, ou mesmo a terceiros sub-rogados nos direitos destes, sendo o caso. Todavia, o monte é uma *universitas rerum*, um conjunto complexo de direitos e deveres, um feixe jurídico e, o que é mais, *pro indiviso*. Ao cabo do inventário ou do arrolamento, por efeito da partilha ou da adjudicação é que se saberá quanto coube a título de meação, ou de legado, ou de quinhão de herdeiro. Isso posto, pelos débitos à conta do *de cuius* responde o espólio. E pelas dívidas do espólio, posteriores ao passamento, responderá, obviamente, o próprio espólio, representado pelo inventariante. Mas aqui não há falar em sucessão. As dívidas do espólio são próprias. Ora bem, efetivada a partilha, cessa a indivisão. Cada qual responderá com o que recebeu. Se dívidas do *de cuius* ou mesmo do espólio vierem a ser exigidas na hora da partilha, serão imputadas, agora sim, a cada quinhão ou legado e à meação até o limite dos mesmos. Assim é que deve ser entendida a questão. Há quem veja neste artigo limites temporais. O Fisco só poderia exigir do espólio os tributos não pagos pelo falecido até a data de sua morte (abertura da sucessão), e dos herdeiros a qualquer título e do cônjuge meeiro, os tributos apurados até a data da partilha ou da adjudicação. Razoável o fundamento. Dispõe o art. 192 do CTN que nenhuma sentença de julgamento de partilha ou

adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio ou às suas rendas. O Direito não socorre aos que dormem.

11 A chamada responsabilidade dos agentes empresariais

O art. 132 do CTN tange matéria avizinhada ao Direito Comercial.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Temos aqui formas várias de sucessão empresarial. Dá-se a fusão quando duas ou mais empresas desaparecem para dar origem a outra, esta nova. Os tributos devidos pelas empresas fusionadas passam, por transferência legal, para a novel pessoa jurídica de Direito Privado. As empresas estatais estão abrangidas, pois a morfologia societária que adotam é a das pessoas jurídicas de Direito Privado, frequentemente das sociedades anônimas. A transformação é apenas uma troca de roupagem societária. Uma S/A torna-se uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada e vice-versa. A incorporação ocorre quando uma empresa, que continua a existir, absorve outra, que desaparece do mundo societário. A doutrina vem admitindo, até para evitar a elisão de tributos pela via do planejamento fiscal, que os casos de cisão total ou parcial estão abrangidos pelo dispositivo legal sob comento, ao argumento de que o CTN é anterior à Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre as sociedades anônimas, que regrou os casos de cisão. Diz-se que há cisão total quando a empresa se reparte em várias partes, cada qual tornando-se uma nova empresa com o desaparecimento da empresa-mãe. Na cisão parcial, a empresa-mãe é preservada. A cisão se dá por conveniência (especialização de atividades) ou para acomodar divergências (separação de sócios, *v.g.*).

Entendemos que a disciplina legal deva estender-se aos casos de cisão, por isso que configuram uma forma, junto com as demais previstas no artigo, de mutação empresarial. “Onde a mesma razão, a mesma disposição”, já ensinavam os praxistas, com espeque na clarividência jurídica dos jurisconsultos romanos. O Parágrafo único do art. 132, ademais, reforça essa percepção, ao estender a normatividade do dispositivo aos casos de extinção de pessoas jurídicas de Direito Privado quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por sócio remanescente ou seu espólio, sob a mesma razão social ou outra, ou sob forma individual. Tem-se aí configurada uma sucessão empresarial, implicando transferência da responsabilidade pelo pagamento de tributos. Evidentemente, tributos lançados, em vias de lançamento ou que porventura venham a ser lançados em razão de atos

jurígeno-tributários (fatos geradores) ocorridos até a data da sucessão, não atingidos pela decadência ou pela prescrição, nos exatos termos do CTN.

A disciplina da matéria continua no art. 133:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário" (parágrafos incluídos pela Lei Complementar 118/2005).

Apressamo-nos em dizer que a inclusão dos §§ 1º, 2º e 3º ao art. 133, pela Lei Complementar 118/2005, se notaria por duas preocupações legislativas: *primus*, evitar que a lei seja fraudada por credores do devedor, mediante operações simuladas com sócios, parentes e "comparsas", os últimos mais difíceis de identificar; *secundus*, permitir que adquirentes de boa-fé tenham condições de assumir filiais ou unidades produtivas isoladas, dando liquidez à massa e possibilitando sua recuperação judicial, sem que estes novos adquirentes fiquem com responsabilidades de débitos fixados na pessoa jurídica alienante.

Voltando ao *caput*, com a redação mantida pela LC 118/2005, a sua redação comporta uma distinção. O adquirente, a qualquer título, de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, sem dúvida, é sucessor por ato *inter vivos* e responde pelos tributos devidos pelo sucedido. Todavia, sua responsabilidade será exclusiva ou integral se o alienante cessar a exploração do comércio,

indústria ou atividade, e subsidiária ou supletiva se o alienante prosseguir na exploração ou até mesmo iniciar, dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou noutra ramo de comércio, indústria ou profissão.

O limite de seis meses é peremptório? Se o alienante, espertamente, iniciar atividades dentro de seis meses e um dia, a responsabilidade pelos débitos se transfere integralmente para o adquirente?...

De lege ferenda, entendemos que não deveria haver prazo algum para evitar burlas e garantir melhor os interesses da Fazenda em face dos espertalhões. A regra deixa os adquirentes em angústia, os de boa-fé. A regra não é justa nem para o Estado nem para os adquirentes.

Importa gizar que a sucessão não precisa sempre ser formalizada, admitindo a jurisprudência a sua presunção desde que existentes indícios e provas convincentes (matéria de fato, caso a caso). Assim sendo, se alguém ou mesmo uma empresa adquire de outra os bens do ativo fixo e o estoque de mercadorias e continua a explorar o negócio, presume-se que houve aquisição de fundo de comércio, configurando-se a sucessão e a transferência da responsabilidade tributária.

Cuidados especiais devem ser, no entanto, tomados pelos adquirentes para garantir os seus interesses. Quando o sucedido tem vários estabelecimentos, convém clarificar se a aquisição é de um ou de todos, porquanto a jurisprudência tende à transferência da responsabilidade da pessoa jurídica sucedida independentemente dos estabelecimentos. Em caso de arrendamento do estabelecimento, o arrendatário só responde por atos dolosos (responsabilidade por infrações). O devedor é o estabelecimento (pessoa jurídica pertencente aos arrendantes). Os sucessores só respondem pelos tributos, e não pelas multas, já que o CTN, ao cuidar da responsabilidade dos sucessores, fala apenas em tributo. O STF tem decidido que as multas punitivas só podem ser irrogadas ao infrator. Em havendo dolo, elas são até pessoais ao agente, como de resto predica o CTN em artigo mais à frente. O STF, todavia, vez por outra distingue multas moratórias de multas punitivas, até mesmo por indução do CTN, que, na parte relativa à responsabilidade de terceiros, menciona penalidades de caráter moratório.

Com todo o respeito, entendemos que a multa, seja lá qual for o seu apelido, é espécie do gênero "sanção" enquanto punição. A multa pecuniária é, portanto, tipo de pena (sanção). Em Direito Tributário, são puníveis (a) o não-cumprimento da chamada obrigação principal (obrigação de dar) e (b) o não-cumprimento das impropriamente chamadas obrigações acessórias (obrigações de fazer e não-fazer). O suposto das multas, quaisquer que sejam, é sempre o descumprimento de dever legal ou contratual, ou seja, é sempre a prática de um ilícito (*lato sensu*).

Logo, não há como distingui-las em punitivas e não-punitivas (as chamadas multas moratórias). Ora, a multa moratória é a que pune o não-pagamento ou o pagamento a menor ou a destempo da obrigação tributária principal, que os danos da mora são ressarcidos, precisamente, pelos juros de mora previstos no CTN, e não pela multa, que, de moratória, só tem mesmo o nome. O Superior Tribunal de Justiça já foi corrigido pelo STF. No RE 5.512-RS (90.000 9710-0), o Ministro Relator, Armando Rollemberg, conseguiu que a 1ª Turma, já em 1990, por unanimidade,

considerasse a multa moratória como indenizatória e, pois, não-punitiva, incluindo-se na expressão "crédito tributário", ou no seu reverso, "débito tributário".

O exame dos autos mostra que a multa considerada indevida pela decisão recorrida era de natureza moratória, com o que não poderia ser excluída do débito, pois não tinha natureza punitiva e sim de compensação pela demora no recolhimento do tributo.

O STF entendeu que essa teorização não condizia com os estritos ditames da lei complementar *mater* que é o CTN (*ratione materiae*).

Ora, a mora já está ressarcida pelos juros moratórios.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.
[...].

A melhor doutrina foi a esposada pelo Ministro Antônio Neder no RE 82.754-SP (1ª Turma) *in RTJ* nº 98, p. 733, *verbis*:

O STF sustenta o entendimento de que o sucessor é responsável pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém, pela multa que, mesmo de natureza tributária, tem o caráter punitivo.

O Digesto distingue os juros moratórios que compensam o não-pagamento do tributo da multa pelo não-pagamento (punitiva, obviamente) e ainda confere aos legisladores das três ordens de governo a fixação de juros superiores a 1% (um por cento) ao mês. Não há razão nenhuma em conferir à multa, enquanto espécie do gênero sanção, função compensatória ou moratória, que isso já é feito pelos juros. Atualmente a taxa Selic, que não tem nada a ver com a teoria do inadimplemento das obrigações pecuniárias, é o índice de correção monetária dos débitos tributários.

12 A responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros encontra no CTN tratamento específico. É tipo de responsabilidade indireta por transferência, mas já implica, desde logo, o dever desses terceiros de vigiar os contribuintes e de zelar pelos seus interesses.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

- III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
 - IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
 - V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
 - VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.
 - VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
- Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

A regra aqui não é a da solidariedade plena *ab initio*. Os pais, os tutores, os curadores, os administradores de bens de terceiros, os inventariantes, os síndicos e comissários, os tabeliães e escrivães e demais serventuários, os sócios nas sociedades de pessoas, quando liquidadas, respondem, em princípio, subsidiariamente, pelos tributos devidos pelos filhos, os tutelados, os curatelados, os titulares de bens, os espólios, as massas falidas, as concordatárias, os pacientes dos cartórios e as sociedades de pessoas, mas somente na hipótese de os contribuintes naturais, ou seja, os representados não serem capazes de responder pelos débitos tributários. O CTN diz que somente na “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” é que os “representantes” se tornam “solidariamente” obrigados, conjuntamente com os seus “representados”, pelos débitos fiscais destes, assim mesmo apenas relativamente aos atos em que intervieram ou às omissões (culposas) de que foram efetivamente responsáveis.

Os terceiros do art. 134 do CTN representam incapazes (filhos, tutelados, curatelados), ou são mandatários (administradores de bens de terceiros, inventariantes, síndicos, comissários), ou são órgãos de representação, ou delegatários de funções públicas (sócios de sociedades de pessoas, tabeliães, escrivães, serventuários). Consequentemente, devem estar à frente dos negócios e deveres dos seus, deles, dependentes e representados. Por outro lado, podem ser infiéis, negligentes, imperitos e insinceros em desproveito dos que deles dependem. Deveriam ser mais responsabilizados. A redação do CTN é leniente. Deveriam, de verdade, responder pelos seus atos, salvo justificação fundamentada de inadimplemento das pessoas que representam. Estamos a falar *de lege ferenda* obviamente. Com isto se reforçariam sobremaneira os *munus* desses terceiros, que ficariam mais atentos e temerosos das conseqüências de seus atos de gestão.

Figuremos alguns exemplos:

A – o tabelião passa escritura de compra e venda de imóvel e não exige o imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI). Na hipótese de não ser mais possível cobrar das partes, ficará responsável pelo imposto;

B – o escrivão não exige do espólio ou dos sucessores *mortis causa* o imposto sobre heranças e doações. Ingressará na mesma situação do tabelião;

C – o administrador de bens de terceiros, com procuração plena, deixa de pagar, por negligência, o IPTU relativo aos imóveis de seu cliente no ano de 1995. Dá-se que este último, mediante promessa de compra e venda, desfaz-se da pro-

priedade e vai para o exterior. O adquirente não passa a escritura e desloca-se para local incerto e não sabido. O administrador torna-se responsável pelo imposto;

D – o síndico negligencia o pagamento dos impostos devidos pela massa, logo consumida pelos credores preferenciais. Ficará responsável pelos impostos não pagos;

E – uma sociedade de pessoas – onde o que importa é a idoneidade dos sócios, e não o capital social – entra em liquidação, sendo que os ativos não são suficientes para pagar os credores. Os sócios ficam responsáveis pelos débitos, inclusive fiscais, contraídos pela sociedade (são sociedades de capital as sociedades anônimas e as sociedades por cotas de responsabilidade limitada, em que os sócios só respondem com o montante de suas cotas e ações).

O parágrafo único do artigo põe regra expressa, prescrevendo que estes terceiros respondem pelos tributos e pelas multas de caráter estritamente moratório, ou seja, pelas multas que apenam o descumprimento da chamada obrigação principal (não ter pago o tributo ou tê-lo feito a menor ou a destempo). As multas isoladas, ou seja, as que apenam o descumprimento das obrigações ditas acessórias, são intransmissíveis a esses terceiros que se tornam responsáveis, por transferência, pelos débitos dos contribuintes de que cuidam ou que representam.

O CTN, em artigo apartado, supondo dolo, amplia o tratamento jurídico dos terceiros-responsáveis e inclui no rol outros mais. No artigo que iremos comentar, muitos autores vislumbram vera hipótese de exclusão da responsabilidade tributária do contribuinte, centrando-a exclusiva e pessoalmente no responsável.

Exordialmente, cabe ressaltar que a lei a que se refere o artigo é a lei extratributária civil, societária, comercial, regulatória etc. Jamais a lei tributária. Fosse essa a lei o simples inadimplemento do tributo seria “infração de lei”, atraindo a responsabilidade pessoal das pessoas elencadas no dispositivo legal sob comento, já que o ilícito, na Teoria Geral do Direito, é todo descumprimento de dever legal ou contratual, i.e., constitui sempre uma transgressão da ordem jurídica (*ordo juris*). O STF pensa de modo idêntico:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resul-

tantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. 4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Recurso provido (STJ, 1ª T., unânime, Resp. 308.195/RS, rel. Min. José Delgado, abr./2001). O mero descumprimento da obrigação principal, desprovido de dolo ou fraude, é simples mora da sociedade-devedora contribuinte, inadimplemento que encontra, nas normas tributárias adequadas, as respectivas sanções; não se traduz, entretanto, em ato que, de per si, viole a lei, contrato ou estatuto social, a caracterizar a responsabilidade pretendida pela recorrente. Não realizado o necessário cotejo analítico, não restou adequadamente apresentada a divergência, apesar da transcrição de ementa, e não demonstradas suficientemente as circunstâncias identificadores da divergência entre o caso confrontado, vindo em desacordo com o que já está pacificado na jurisprudência desta egrégia Corte, o recurso especial não pode ser conhecido também pelo dissídio pretoriano. Recurso especial não conhecido. Decisão unânime (STJ, 2ª T., unânime, Resp. 201.868/MG, rel. Min. Franciulli Netto, ago./2001).

TRIBUTÁRIO. SÓCIO-GERENTE E/OU DIRETOR DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTO. ART. 135, III, DO CTN. DOLO. COMPROVAÇÃO IMPRESCINDÍVEL. 1. A responsabilidade do gerente ou diretor de pessoa jurídica de direito privado, pelo não-pagamento de tributo no prazo estipulado, decorre da atuação dolosa que deve ser cabalmente provada. 2. Recurso especial conhecido, porém, improvido" (STJ, 2ª Turma, Resp. 174.532/PR, v.u., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, jun./2000, DJ1 161-E, 21.08.2000, p. 108).

Veja-se excerto do voto condutor:

É certo que o art. 135, III, do CTN dispõe serem "pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado". Como assevera o paradigma indicado pela recorrente, presume-se a infração à lei pelo gerente ou diretor que não efetua o pagamento do tributo (ICMS) no prazo estipulado; trata-se, porém, de mera presunção que, a meu ver, não é suficiente para caracterizar a responsabilidade, sendo indispensável a prova da intenção dolosa de tal procedimento, da qual deve desincumbir-se quem a alega. A esse respeito, o preclaro Humberto Theodoro Jr., referindo-se a precedentes jurisprudenciais, afirma: "A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem, é certo, facilitado o acesso da Fazenda Pública à execução dos cotistas-gerentes, mas não a ponto de subverter princípios elementares, seja do direito comercial, seja do próprio direito tributário, seja principalmente do direito processual, em termos de ônus da prova. [...] 'As hipóteses de responsabilidade tributária definidas pelo art. 135 do Código

Tributário Nacional, pelas próprias palavras da lei, não se fundam no mero inadimplemento da sociedade contribuinte, mas na conduta dolosa especificamente apontada pelo próprio legislador, que vem a ser a ocorrência de um fato gerador de tributo praticado com excesso de poder, infração da lei ou violação do contrato social, por parte do gestor da pessoa jurídica. Como o dolo não se presume, adverte Ives Gandra Martins que se torna obrigatória a apuração, não só da 'hipótese dolosa' como também, e necessariamente, da 'participação' efetiva nela do terceiro indigitado como responsável tributário, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional" (*Lei das Execuções Fiscais*, 4ª ed., Saraiva, 1995, p. 28)". Nesse mesmo sentido o entendimento de Sacha Calmon N. Coêlho. "Pois bem, o simples não-recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o descumprimento de qualquer dever jurídico, decorrente da lei ou do contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidente não é objetiva e sim subjetiva, ou seja, dolosa [...]. No art. 135, o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade), o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados" (cf. *Comentários ao CTN*, 3ª ed., Forense, p. 320).

13 **Os casos de transferência de responsabilidade em razão de culpa ou dolo – a responsabilidade dos diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de Direito Privado**

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

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

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

A regra do art. 135 agrava a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo anterior e a estende a duas outras categorias de responsáveis não mencionadas naquele, quais sejam:

A – os mandatários, prepostos ou empregados; e

B – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado.

Em suma, o art. 135 retira a "solidariedade" e a "subsidiariedade" do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isso ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no

artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.

Nas hipóteses do artigo, tributo e multa são transferidos aos terceiros responsáveis. Os empregados, só por serem tais, jamais poderão ser responsabilizados por tributos devidos pela sociedade, eis que sujeitados ao poder hierárquico e ao *jus variandi* dos patrões. O empregado em condições de ser responsável tributário é aquele possuidor de mandato e de poderes de gestão, ou então, o que entra em conluio para lesar o Fisco e o empregador, tirando vantagem pessoal. Ao tratarmos do *pagamento do crédito tributário*, retornaremos ao assunto. A regra, pois, há de ser entendida *cum modus in rebus*. Este artigo, sua aplicação, depende muito do caso concreto. Ele se presta a encobrir intuitos evasivos das próprias empresas, supostamente lesadas e que como vítimas se apresentarão aos tribunais e, por outro lado, é eficaz instrumento para proteger as pessoas jurídicas de diretores e de empregados espertalhões. Veja-se, *v.g.*, o caso de um contador-empregado que todo mês solicita cheque, com declaração no verso de que é emitido para pagar imposto, mas não efetiva o pagamento. Obtém de assecla seu, gerente do banco recebedor que tem contrato com o Estado para receber em seu nome, documento falso do depósito, e com isso lesam a empresa e o Fisco. Ora, a infração fiscal é objetiva, não, porém, a responsabilidade tributária. Caso contrário, o art. 135 sob comentário não faria sentido. A empresa deve ser excluída. Os empregados, responsabilizados. O banco deverá indenizar o Estado e regressar contra o seu funcionário.

Três questões avultam.

Primus – Saber se o simples não-recolhimento de um tributo constitui – para os fins do artigo – “infração de lei” propiciadora da responsabilidade pessoal ao agente (há espaço para a simples culpa, para o dolo específico e também para o *estado de necessidade*, na medida em que os donos da empresa não tenham numerário ou ordenem verbalmente o não-pagamento).

Secundus – Discernir os pressupostos em razão dos quais os diretores, gerentes, administradores e sócios ficam responsáveis, pessoalmente, por meio de seus bens, pelos débitos fiscais das pessoas jurídicas.

Tertius – Definir o que são sociedades de pessoas e sociedades de capital, para os fins dos arts. 134 e 135 do CTN, segundo a prática dos tribunais.

Pois bem, o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é

elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados. No RE 85.241 (RTJ 85/946), referendando acórdão do TA-SP, ficou entendido no STF que:

A responsabilidade executória por débito fiscal está, hoje, disciplinada pelo Código Tributário Nacional.

Além do sujeito passivo da obrigação tributária, responsável primário, admite o Código a responsabilidade solidária de terceiros (art. 134) e a responsabilidade por substituição (art. 135).

Na questão da responsabilidade dos sócios, por dívidas da sociedade, dispôs o Código que a solidariedade advém de sua intervenção nos atos ou pelas omissões de que forem responsáveis (art. 134) e que a substituição ocorre quando a obrigação tributária advém ou é resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos (art. 135).¹¹

Pretende a terceira embargada que a responsabilidade dos sócios advém de infração à lei, por não terem solvido a tempo a obrigação tributária; labora em equívoco; a infração à lei diz com a economia societária; a admitir-se o contrário, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, quer nas relações de Direito Público, quer nos negócios jurídicos de Direito Privado, pois o inadimplemento de qualquer obrigação constitui ofensa à lei; ofensa tão arraigada que o legislador de Direito Civil teve por dispensável erigir o princípio em preceito legal, como observa Agostinho Alvim, lembrando a lição de Clóvis Beviláqua: 'ao legislador pareceu dispensável exprimir esta regra, uma vez que, segundo a doutrina, ela é fundamental, em matéria de efeitos das obrigações' (*Da Inexecução das Obrigações e suas Consequências*, 4. ed., p. 6).

Em sentido contrário, decisão do STJ no RE 34.429-7, SP (RSTJ 73.341 - jan./94). A doutrina do Supremo nos parece a melhor. Interessante, no particular, por ser caso-limite, a Apelação Cível 89.03.06965-0, SP, do TRF da 3ª Região, Relator Silveira Bueno (*Lex* 50, JSTJ e TRF, p. 454):

EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA GERIDA UNIPESSOALMENTE PELO DIRETOR PRESIDENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO. VALIDADE DA PENHORA EFETUADA EM BENS DE PROPRIEDADE DA VIÚVA DO DIRETOR FALECIDO. RECURSO IMPROVIDO.

- Tendo o diretor presidente da executada exercido a sua administração, de forma unipessoal, por mais de 25 anos, durante os quais verificou-se o descumprimento da obrigação de recolher as contribuições previdenciárias, tornou-se responsável tributário por substituição e suscetível dos ônus desse *status*, inclusive o de ter penhorados bens de sua propriedade. A ocorrência de sua morte não elidiu a sua sujeição passiva que se transferiu ao seu espólio.

¹¹ O termo "substituição" utilizado no acórdão não foi no sentido de "substituto", como o estudaremos, mas no de "personalização" da dívida nos representantes dos contribuintes originários.

O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de “planejamentos tributários” marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco.

Em razão do que foi exposto retro, verifica-se que os pressupostos para a responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores das pessoas jurídicas de Direito Privado residem no dolo. A dissolução ou o desfazimento de fato da sociedade, *v.g.*, é infração dolosa. Aproposita a responsabilidade dos sócios. Fraude, conluio, sonegação para elidir o cumprimento de obrigação tributária igualmente aproposita a responsabilidade prevista no art. 135, mas somente na hipótese de a pessoa jurídica provar a sua inocência. Sintomática, neste sentido, a doutrina no RE 101.338-9-RJ, 2ª Turma, em que o STF reformou acórdão do então Tribunal Federal de Recursos.

A ementa do acórdão recorrido rezava:

Execução fiscal. Sociedade por quotas. Responsabilidade do sócio-dirigente. Exclusão da meação da sua mulher.

I – O sócio-responsável de sociedade por quotas é responsável solidária e ilimitadamente pelos atos praticados com violação da lei. Dentre estes, compreende-se a falta de recolhimento do IPI na época própria, o que, em tese, constitui crime de apropriação indébita (Decreto-Lei 326/67, art. 2º; Decreto nº 3.708/1919, art. 10; CTN, art. 135, III).

II – A responsabilidade do sócio-dirigente, contudo, não tem o condão de vincular a mulher por falta que não cometeu. Por isso, impõe-se, em tal caso, a exclusão dos bens da sua meação (Súmula 112).

O STF corrigiu-o, pela palavra do Min. Djaci Falcão, *verbis*:

Inicialmente, esclareço que em nenhum momento ficou alegado e demonstrado que Joaquim Dietrich Bormann, um dos sócios da empresa executada, houvesse agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao não recolher o imposto reclamado pela recorrida. O que consta é que a executada, numa demonstração de boa-fé, solicitou o parcelamento do seu débito, inclusive afirmando que tal proceder se constituía numa confissão irretroatável da dívida (fls. 27).

O egrégio TFR é que extraiu a ilação ora impugnada pelos recorrentes, no sentido de que ocorreria, ‘em tese’, um ilícito penal.

Colocada a questão nestes termos, afigura-se-me incorreta a conclusão alcançada pelo egrégio Tribunal *a quo*, eis que colide frontalmente com a jurisprudência colacionada, de que é exemplo o RE 97.529, relatado pelo eminente Ministro Francisco Rezek, *in RTJ* 105/1262, assim ementado:

“Sociedade por cotas de responsabilidade Ltda. Execução fiscal. Bens particulares dos sócios.

Nas sociedades por cotas de responsabilidade limitada, os bens particulares do sócio não respondem pela dívida fiscal, salvo quando tenha agido com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto."

Na verdade, na sociedade por quotas de responsabilidade limitada, os bens particulares dos sócios, integralizado o capital, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo quando pratica ato com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto.

Isto posto, conheço do recurso e lhe dou provimento para julgar procedentes os embargos de terceiro, invertendo-se os ônus da sucumbência.

Cabe aqui reprovar uma prática assaz disseminada em nosso aparato jurisdicional. Os juízes, fazendo tábua rasa do art. 5º, LV, da CF/88, que assegura nas esferas administrativas e judiciais o contraditório e a ampla defesa, sem sequer saberem se os dirigentes de sociedades e mesmo seus simples sócios agiram ao menos com culpa (art. 134 do CTN), admitem-nos como coobrigados e, portanto, coexecutados, não apenas *initio litis*, mas durante o processo de execução, chegando ao ponto de admitir a substituição graciosa das CDAs (Certidões de Dívida Ativa), que são títulos executivos extrajudiciais, cuja formação deve ser cercada de todos os cuidados, eis que não derivam de SENTENÇA (títulos executivos judiciais) nem da teoria do consenso prévio que preside a formação dos títulos executivos extrajudiciais (contratos, cheques, letras de câmbio, notas promissórias) cuja liquidez, certeza e exigibilidade são pressupostos.

Os Fiscos, sabedores da leniência com que os juízes interpretam o CTN e a LEF (Lei de Execuções Fiscais), abusam na formação dos seus títulos executivos. Prescrevem delitos supostamente "confessados", não permitem o contencioso administrativo quando há declaração prévia de tributo a pagar, colocam como sujeitos passivos "solidários" administradores e até sócios sem ingerência administrativa, nem pesquisam se houve culpa ou dolo na atuação dos dirigentes de sociedades, tornando seus bens indisponíveis e fechando-os nos bancos e cadins da vida, em violações exorbitantes aos direitos fundamentais dos cidadãos. A situação está a tornar-se intolerável e merece ser mais bem vista e revista pelo Poder Judiciário. Algumas regras práticas devem ser observadas:

- Nos termos do art. 134 do CTN, as pessoas ali referidas e mais as acrescentadas pelo art. 135 serão somente responsáveis se houver "culpa" provada, assim mesmo subsidiariamente. Se a prova inexistir, não poderão ser responsabilizados e só respondem com os seus bens se os dos representados e sociedades forem insuficientes.

- Os sócios de sociedades que não sejam de pessoas (as limitadas, 90% do universo societário) que não exerçam poderes de gestão (administração) são responsáveis pelos delitos da sociedade até o limite de suas cotas, jamais com seus bens pessoais (*societas distat a singulis*).

- No caso do art. 135, a responsabilização das pessoas nele referidas exclui a sociedade e os representados. É pessoal, não há cabida para a solidariedade. Ademais, a prova do dolo e do proveito pessoal, em detrimento da sociedade e dos

representados, é elementar e cabe ao Fisco. Quem alega prova, incabível o retorce do ônus (*ubi commodo, ibi incommodo*). Quem tem o poder tremendo de executar o patrimônio alheio deve munir-se de razões, respaldo legal e, sobretudo, provas.

- As provas de culpa e dolo devem ser previamente apuradas, jamais no interior do processo de execução, que, como sabido, não é processo de cognição, mas de realização de direitos líquidos, certos e exigíveis. Daí a insuprimibilidade do processo administrativo em matéria fiscal e do autocontrole do ato administrativo pelo Estado-Administração nos quadros de um Estado Democrático de Direito.

14 A tese da objetividade do ilícito fiscal

A questão da objetividade da infração fiscal vem à baila no CTN, de maneira aparentemente singela.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A infração fiscal é objetiva na enunciação, mas comporta temperamentos: (a) porque lei federal, estadual e municipal podem incluir no tipo infracional o elemento subjetivo. É o que reza o artigo; (b) também porque o próprio CTN, quando do julgamento da infração, manda sejam observados os preceitos dos artigos 108, § 2º (equidade), e 112 (*in dubio pro contribuinte*).

Importa, preambularmente, fixar conceitos e pronunciar distinções:

A – A responsabilidade aqui tratada é por infrações. Responsabilizam-se pessoas pelo pagamento de multas (sanções fiscais). A responsabilidade pelo pagamento de tributo já ficou para trás.

B – O art. 136 enuncia, em caráter parcial e precário, a “objetividade” do ilícito estritamente fiscal. O art. 137, à frente, dirá quando a responsabilidade é pessoal ao agente, livrando as pessoas jurídicas. O art. 138, em seguida, trata da elisão da responsabilidade pela prática de ilícitos fiscais substanciais e formais (por descumprimento de obrigação de dar, fazer ou não-fazer).

Isso posto, impõe-se distinguir a infração fiscal (ilícito fiscal) do ilícito penal e teorizar sobre o rico fenômeno da ilicitude.

É preciso deixar claro que o ferimento da lei fiscal pode fazer com que o legislador tipifique a conduta lesiva como um delito. O tipo na espécie tanto pode se basear na descrição da conduta de não pagar o tributo, agregando-lhe um *plus* (*v.g.*, dolo específico), como na descrição da conduta descumpridora dos deveres instrumentais (fazer e não-fazer com intenção fraudulenta). Todavia, se a infração é tal que não merece os cuidados do legislador penal, então não adentra o Código Penal, mantendo-se nos lindes do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Nesta última hipótese, a infração tributária é apurada pelas autoridades administrativas, rege-se pelas disposições legais de Direito Administrativo e Tributário aplicáveis, e as sanções são aplicadas, igualmente, pelas autoridades administrativas competentes. Via de regra, as sanções são pecuniárias (multas). São inconversíveis em

penas privativas da liberdade e, em alguns casos, passam da pessoa do infrator para os sucessores, *inter vivos* ou *causa mortis*.

Quanto aos elementos estruturais, a infração fiscal apresenta-os diversos dos observáveis na infração penal (delitos e contravenções). Embora o Direito Penal apresente, excepcionalmente, algumas figuras delituais estritamente objetivas, em que a pesquisa do elemento volitivo é de somenos, a regra aí é a de que o tipo contém dois elementos: o objetivo (a descrição da conduta delituosa em si) e o subjetivo (a vontade do agente do delito). Assim, levando-se em conta a vontade do agente, os delitos são dolosos ou culposos.

Pois bem, o ilícito fiscal não guarda similitude com as instituições e regras fundantes do Direito Penal (evidentemente, a ressalva não prevalece nos crimes de fundo tributário, que são delitos penais). O ilícito fiscal, sem ser genuinamente objetivo, não se ramifica, contudo, em doloso e culposo. Tampouco se valorizam, dentro do tipo, o erro de direito e o erro de fato. No Brasil, conforme explicaremos mais à frente, simplesmente o Direito Tributário põe algumas regras práticas de interpretação que protegem o contribuinte contra excessos ou injustiças da Administração.

15 O erro de direito extrafiscal e o Direito Tributário punitivo

Em princípio, a intenção do agente (melhor seria dizer do sujeito passivo) é irrelevante na tipificação do ilícito fiscal. E deve ser assim. O *error juris* infracional ou extrainfracional não deve ter cabida no Direito Tributário sancionatório. Se fosse permitido alegar a ignorância da lei fiscal, no caso a lei extrainfracional, estaria seriamente embaraçada a ação do Estado contra os sonegadores de tributos, e aberto o *periculum in mora*. Seria um pretexto elástico a favorecer os *experts* antes que um imperativo de justiça em favor de supostos homens de boa-fé. Oportuno lembrar Confúcio, para quem os crimes eram, de regra, praticados mais pelos "expertos" do que pelos "ignorantes". O *nemo consetur ignorare legem* em tema de tributação não traduz necessariamente uma injustiça se se sabe legislar e distinguir, assegurando-se ampla defesa ao sujeito passivo.

Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer previstos na legislação. Esta a sua característica básica.

Três objeções são colocadas contra a consideração *tout court* do elemento subjetivo relativamente ao ilícito fiscal (infração administrativo-tributária). Em primeiro lugar, a subjetivação do ilícito fiscal levaria, inexoravelmente, por uma questão de coerência teórica, até a intransmissibilidade das multas que o punem. Com efeito, se o ilícito fiscal se baseasse exclusivamente na responsabilidade subjetiva, impossível seria transferir a multa a terceiros (sub-rogação passiva das penalidades). A punição não deveria, neste caso, passar da pessoa do infrator, o que, em muitos casos, seria um verdadeiro absurdo. Em segundo lugar, seria impossível apenas administrativamente as pessoas jurídicas, porquanto estas não possuem vontade, senão que são representadas por seus órgãos. Sabido que *societas distat a singulis*, jamais poderia a Fazenda Pública responsabilizar as

peças jurídicas imputando-lhes o dever de pagar multas pelo descumprimento da legislação tributária. Teria a Fazenda Pública de investigar as pessoas físicas que vivificam as sociedades para lhes imputar a devida punição. Ora, isto seria irrealístico, complicado e, na maioria dos casos, impraticável. O certo é a responsabilização das pessoas jurídicas em razão de sua culpa *in eligendo*, cabendo-lhes, sendo o caso, direito de regresso contra os seus diretores, gerentes e administradores. Somente nas hipóteses grosseiras de má-fé, quando os diretores agem com dolo específico na prática de ilícitos fiscais, que configuram também ilícitos penais, a responsabilidade por infrações deve ser pessoal relativamente aos delitos (isto é, os crimes fiscais tipificados na legislação penal). Em terceiro lugar – descartado *ex absurdo* o erro de direito –, como excludente de responsabilidade em tema de infração fiscal, a admissão do erro de direito extrainfracional (variante do erro extrapenal na esfera própria do Direito Tributário) levaria ao paradoxo de se considerar oponível à Administração o desconhecimento da própria legislação tributária pelo contribuinte e pelos órgãos de pessoas jurídicas de Direito Privado.

É preciso frisar – por isso que supinamente importante – ser o ilícito fiscal uma espécie do gênero ilícito jurídico. Consequentemente, a punição fiscal é uma espécie do gênero sanção. Nela não se vislumbra nada parecido com o ressarcimento do Direito Privado. É, em real verdade, castigo, reprimenda, pena. Nada obstante, e não vai nisso nenhuma heresia, a apuração da responsabilidade em tema de infração fiscal aproxima-se muito mais da “responsabilidade civil” do que da “responsabilidade penal”. O mundo moderno assiste a dois movimentos aparentemente contraditórios: a responsabilidade civil caminha para a objetividade, e a responsabilidade penal, para a subjetividade. No Direito Penal cresce a valorização das teorias da “inconsciência da ilicitude”. No Direito Civil avultam as teses da responsabilidade objetiva em relação aos terceiros prejudicados. Ora, o Fisco é um terceiro, e privilegiado, na medida em que o interesse público sobrepõe-se ao individual. Vivemos sob a égide da socialização. No fundo, o interesse fiscal é de natureza patrimonial (afetado a um fim público).

No Direito Civil não se perquire mais se a queda do poste da concessionária de serviço público de eletricidade (em razão de um *act of God* ou de má implantação ao solo) sobre casa ou propriedade de particular decorreu de dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). Da mesma forma, nas obrigações civis, o descumprimento da prestação acarreta a multa civil, se pactuada, a cargo da parte inadimplente. Assim também ocorre no Direito Tributário. Se o contador encarregado da escrita do contribuinte recebe deste o numerário para pagamento do tributo e não o faz, descumprindo a obrigação, nem por isso é possível alegar a escusante do “ato de terceiro” ou da *bona fides*. A inadimplência é irrogada ao contribuinte, sem mais, acompanhada dos consectários: multa, juros e correção monetária, quando cabíveis. O contribuinte é responsabilizado por culpa *in eligendo* e *in vigilando*. A sua responsabilidade é plena pela infração. Incluir neste panorama os influxos do Direito Penal é, *concessa venia*, puro irrealismo ou, quando nada, erro de perspectiva. Agora, se se trata de Direito Penal (crimes de fundo tributário), seus institutos são plenamente aplicáveis.

A palavra “coerção”, como quase todo vocábulo, apresenta o fenômeno da polissemia que assola a linguagem do Direito. Todavia, segundo a maioria dos autores, coerção é o poder do Estado de fazer efetiva a ordem jurídica, utilizando, se preciso, o uso da força. Noutra giro, é a possibilidade da coação como ato, a própria coação *in potentia*; um poder real do Estado capaz de introjetar-se na mente dos súditos e, assim, obrigá-los objetivamente a respeitar a ordem jurídica estabelecida, independentemente de ser justo ou legítimo o poder que a aplica e garante.

A identificação do Estado e do Direito Positivo feita por Kelsen no plano jurídico, com realismo e simplicidade, é inconfutável. Concordamos que coerção é o poder de sancionar, e coação, o produto do seu exercício. Estar coacto é o estado de quem sofre os efeitos da coerção, que é potestade. É pela coação que o Direito se faz efetivo. Antes, pela possibilidade de sua aplicação, e depois – trata-se de um teste de realidade –, pela sua real efetivação. No mundo jurídico, as obrigações são contraídas ou impostas (deveres autônomos e heterônomos) para serem cumpridas. O descumprimento dos deveres – sua inadimplência – caracteriza, e perfeitamente, o fenômeno jurídico do ilícito na sua expressão mais lata (descumprimento de dever legal ou contratual).

Ora, todo e qualquer ilícito deve ser sancionado, vale dizer, punido. A sanção é o instrumento desse desiderato.

A – Sanciona-se porque a ordem jurídica foi rompida em alguma parte. A previsão sancionante está na lei ou no contrato (efeito repressivo);

B – E sanciona-se para que não mais a ordem jurídica seja rompida (efeito intimidativo, preventivo).

Destarte, é através da sanção que a coação se faz ato. A sanção jurídica efetiva a ordem jurídica, quando lesada, e é imposta ou pelo menos garantida pela força do Estado (coerção estatal).

16 Tipos de sanção

As sanções são de diversa ordem: patrimoniais, privativas da liberdade, de direitos, da vida. Estão presentes, a seu turno, em todos os setores do Direito, que, em essência, é uno (*ordo juris*); ilusória a tese de que só o Direito Penal sanciona. Sem embargo, não desconhecemos que a doutrina tem trabalhado, a nosso ver, inutilmente, no estabelecimento das bases conceituais da dicotomia Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.

16.1 Direito Tributário Penal ou Direito Penal Tributário?

Já em 1904, o italiano Giovanni Carano Dovito esboçava o lineamento de uma “Teoria Geral do Direito Penal Tributário”, concluindo pela necessidade de emancipar a disciplina, ideia que Francesco Dematteis, em 1933, retoma para afirmar que o Direito Tributário Penal é disciplina didática e cientificamente autônoma em relação ao Direito Tributário e ao Direito Penal. O alemão James Goldschmidt adotou a mesma orientação. Não obstante, neste campo, a disceptação é total. Por

isso mesmo concordamos com Ranieri e Flores Zavalla: "Não existe nenhum Direito Penal Tributário nem tampouco Direito Tributário Penal". Preferimos enfocar o tema à luz da teoria normativa como fizemos até agora. As questões de competência legislativa e de política criminal, a nosso ver, não servem para fecundar distinções e devem ser arredadas, por isso que são resolvidas pela lei, de modo peculiar, pelos diversos ordenamentos jurídicos. São questões *de lege lata*. A distinção entre Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal é dispensável, embora não se chegue ao extremo de considerá-la questão de *lana caprina* ou "bizantinice". Concordamos com os autores que admitem poder o Direito Penal tutelar interesses fiscais e até mesmo construir a respeito um feixe de princípios peculiares, como, *v.g.*, a extinção da punibilidade pelo pagamento do principal e das multas. Nem por isso deixa de ser Direito Penal, aplicado por juízes criminais, com jurisdição especializada. Concordamos com os mesmos, ainda, na afirmativa de que a lei tributária pode prever sanções administrativas fiscais para os ilícitos fiscais (ilícitos que não constituem crimes, delitos), as quais são aplicadas pelas autoridades administrativas sem o concurso das leis penais, pouco importando que haja ou não influxos de princípios radicados na doutrina penalista a influenciar a aplicação dessas sanções. À luz do Direito brasileiro, à semelhança do que ocorre noutros países unitários ou federativos, temos:

A - no Código Penal, nas leis criminais, *delitos de fundo fiscal* (sonegação, fraude, apropriação indébita de crédito tributário etc.) sancionados pelo Direito Penal, cuja edição compete ao legislativo federal e que sujeita o agente do delito à jurisdição criminal; e

B - infrações fiscais previstas exclusivamente nas legislações tributárias, federal, estaduais e municipais, e cujas penas são aplicadas pelas autoridades administrativas, federais, estaduais e municipais, certo que não só as pessoas físicas, mas também as jurídicas são imputáveis administrativamente e respondem pela sanção.

16.2 O ilícito fiscal e as considerações subjetivas relativas ao agente – atenuações

Doravante, ocupar-nos-emos apenas das sanções fiscais impostas pela legislação tributária, deixando de lado os crimes em matéria tributária.

Vejamos agora a que se reduz a objetividade do ilícito fiscal, a teor do CTN. O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo, a lei foi lesada. De resto, se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública. Não obstante, pode-se perfeitamente alegar imputabilidade e irresponsabilidade. São questões preliminares ou prejudiciais de mérito na consideração da infração em si. Visam a excluir o sujeito ou agente da infração da relação jurídica, e não considerar a pesquisa do elemento volitivo como

essencial na consideração do ilícito fiscal. No Brasil, duas disposições aparentemente conflitantes regulam a matéria, a nosso ver com prudência e objetividade.

A primeira insinua a objetividade da infração fiscal, conforme o CTN, art. 136:

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

De notar, contudo, que o CTN é uma *lex legum*. Lei de normas gerais, lei sobre como fazer leis, *Legge Cornice*, no dizer dos italianos, ou *Loi de Quadre*, no dizer dos franceses.

O art. 136 do CTN, portanto, recomenda a consideração objetiva do ilícito fiscal, mas dá ao legislador federal, estadual e municipal competência para fixar hipóteses em que deve ser considerado o fato volitivo (vontade) na configuração do tipo infracional.

A segunda disposição, atenuadora, versa sobre princípios de interpretação e aplicação e abre ensanchas à consideração equitativa dos conflitos fiscais. Diz o art. 112 do CTN:

A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Figuremos um exemplo ilustrativo tirado de nossa clínica fiscal. O caso deu-se com um pequeno comerciante. Este deu saída a certa mercadoria sem a via de acompanhamento da nota (fatura) fiscal, por negligência. Contudo, lançara no livro Registro de Saídas de Mercadorias o valor da operação, e a contabilidade da empresa anotara a movimentação do estoque e o crédito da duplicata contra o comprador. Na barreira (Posto Fiscal), vistoriada a carga, foi cobrado o imposto com multa de 40% sobre o valor das mercadorias, este arbitrado à falta de documentação. Tal multa é prevista na lei para os casos de trânsito de mercadorias sem documentação fiscal (presunção *juris tantum* de venda sem pagamento do imposto). O contribuinte reclamou, alegando boa-fé e não-prejuízo ao Erário, pois o imposto foi pago mediante guia conforme os dados do Registro de Saída de Mercadoria. O Conselho, comprovando o pagamento tempestivo, excluiu o ICM cobrado na barreira e reduziu a sanção a 1% do valor da mercadoria, ao argumento de que: a) não houvera intenção fraudulenta; b) não houve prejuízo ao Erário; c) o contribuinte era primário; e d) o estabelecimento era de "rudimentar organização", constituindo a espécie, se mantida a multa de 40%, uma daquelas contra as quais poderia ser alegado precedentemente o brocardo latino *sumo jus, suma injuria*. A manutenção da multa em 1% - disse o Conselho de Contribuintes - tinha caráter "educativo".

O que não se pode, definitivamente, é querer aplicar ao ilícito fiscal o princípio da responsabilidade subjetiva (dolo e culpa) como regra, ao invés da responsabilidade objetiva, com atenuações interpretativas. Nos casos de dolo contra as

pessoas a que se referem os arts. 134, 135 e 137 da parte dos terceiros, a estes devem ser imputados deveres e sanções. Devemos falar agora em multas confiscatórias.

16.3 Multas confiscatórias

Quanto ao "limite quantitativo", entendemos que não podem as multas chegar ao confisco. Todavia, determinar o montante destas, em atenção a este postulado, é muito difícil. Afinal, há que evitar o *periculum in mora* e dissuadir os infratores. As multas funcionam em busca desse objetivo.

O Direito brasileiro contempla alguns casos de multas elevadíssimas. A base de cálculo das penalidades é variável. Ora se baseiam no valor do imposto a pagar ou omitido, ora no valor comercial de mercadorias, ora no montante do interesse, ora em unidades previamente estatuidas como a Unidade Padrão Fiscal do Estado de Minas Gerais (UPFMG). Os percentuais facilmente chegam a 100%, sendo comuns casos que surdem nos 300%.

A fixação das penalidades e dos respectivos valores é atribuição do legislador. De modo específico, inexistem limitações ou princípios condicionando-lhe o *munus punitivo* em tema tributário. Há, todavia, um princípio da Constituição proibindo o "confisco". Até que ponto tal vedação impede multas exacerbadas constitui o crucial da questão.

Vejamos o que dispõe a Lei Maior:

Art. 5º [...]

[...]

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

[...].

Art. 150. [...] é vedado [...]

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

[...].

Ante o exposto, é de concluir que o confisco é genericamente vedado, a não ser nos casos expressamente autorizados pelo constituinte e pelo seu legislador complementar, que são três:

A – danos causados ao Erário;

B – enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública;

C – utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas.

Legislação fiscal infraconstitucional no Brasil explícita, em hipóteses ligadas à vida do contribuinte, casos de enriquecimento ilícito decorrente de dano ao Erário.

Bem observadas as referidas hipóteses, verifica-se que se ligam aos tipos delituais conhecidos por concussão, apropriação indébita, contrabando, descaminho,

fraude e sonegação, tráfico de drogas, segundo o Código Penal e leis subsequentes (incluem-se os crimes equiparados à apropriação indébita).

Não é assim o simples ilícito fiscal, a infração tributária, que “por hipótese” acarreta a incidência de confisco e perdimento de bens (a consequência da norma), mas as hipóteses eleitas para tipificar ilícitos penais que apropositam, além da sanção penal dirigida à liberdade do criminoso, a pena de confisco direcionada aos seus bens, em virtude de lei específica, havendo dano e enriquecimento. Discordamos, assim, de Petrônio M. Gomes de Sá (*A Potestade Administrativa de Punir*, livro no prelo), quando defende o perdimento como ato da autoridade administrativa. Isso vai, como hábito ibérico, contra a Constituição.

O importante na espécie é perceber que um mesmo fato, dependendo do ângulo em que é focado e dos fins pretendidos pela ordem jurídica, pode ser qualificado, valorado, de diferentes maneiras, de modo a provocar diversas consequências jurídicas. Assim, o fato de dado contribuinte alterar a verdade dos fatos, fraudando documentos ou livros fiscais com a intenção de omitir receitas tributáveis, redundando em não-pagamento ou pagamento a menor de tributo, pode caracterizar:

A – um ilícito tributário, pelo que poderá ficar sujeito a uma multa prevista na legislação fiscal específica;

B – um ilícito penal, em razão do que ficará sujeito até a uma pena privativa de liberdade, devidamente prevista em lei criminal;

C – uma hipótese de fato ilícito causadora de outra consequência afliativa prevista, como confisco, perdimento dos bens obtidos em razão da atividade ilícita, observado o devido processo legal.

É o que ocorre com a situação *in examen*, em que um mesmo núcleo fático, em razão de qualificações típicas e em função do instrumental legal qualificante, presta-se a determinar diversas consequências jurídicas.

Três conclusões é preciso extrair.

Em primeiro lugar, a de que, no Brasil, a infração tributária não pode gerar o perdimento de bens e o confisco, que isso é vedado pela Constituição.

Em segundo lugar, a de que a infração tributária pode ocasionar penas pecuniárias, mas não penas privativas da liberdade, atribuição da lei penal, nem pena de confisco ou perdimento de bens, que exige lei específica tipificante e um processo de execução especial.

Em terceiro lugar, a de que uma multa excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade), caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um *processus*. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional. É bom sublinhar que a multa, conquanto ente sancionante, quando ingressa no patrimônio estatal, o faz como *receita* (as penalidades pecuniárias, na medida em

que implicam deveres de entrega de dinheiro ao Estado, traduzem fórmula de transferência de riqueza dos particulares para a Fazenda Pública. Em Ciência das Finanças, o pagamento da multa é classificado como receita derivada, ao lado dos tributos).

Do ponto de vista jurídico-positivo, duas fórmulas existem para evitar multas escorchantes: a fórmula legislativa, mediante a qual, através de uma norma geral de potestade, a competência dos legisladores ordinários para estatuir multas tributárias restaria restringida quantitativamente; e a fórmula jurisprudencial, mercê da qual os juizes, através da fixação de *standards* – sùmulas, no caso brasileiro –, construiriam os princípios de restrição norteadores da ação do legislador na espécie.

17 A personalização das multas fiscais

O CTN, avançando na seara do Direito Penal, procura extrair consequências que personalizem a responsabilidade pelo pagamento das multas fiscais. O art. 137 faz dueto e reforça o conteúdo do art. 135. Anote-se que o art. 137 diz que a responsabilidade é pessoal ao agente relativamente às pessoas referidas no art. 134 contra aquelas por quem respondem.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

- I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
- II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
- III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
 - a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;
 - b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
 - c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

O intuito deste artigo é apenar pessoalmente os infiéis, os venais, que dolosamente agem para prejudicar os seus representados, ou os clientes, ou as pessoas jurídicas das quais são órgãos. Repita-se que a atribuição pessoal de responsabilidade aqui é para o pagamento das multas fiscais. A responsabilidade pessoal por transferência de dever relativamente a tributos já foi tratada nos comentários ao art. 135. Tampouco se cura aqui de responsabilidade penal (crimes contra a ordem tributária ou quaisquer outros de fundo fiscal, mas formalmente penais). O comum entre o art. 135 (tributos) e o art. 137 (multas) é a pessoalidade da responsabilidade, a retirada da solidariedade e a necessidade da comprovação efetiva do dolo, obedecido o devido processo legal para que a responsabilização seja irrogada ao agente, com exclusão do contribuinte original.

18 **A “ponte de ouro” – exclusão da responsabilidade pelo pagamento de multas decorrentes de infrações à legislação fiscal**

Em seguida, o CTN cuida da exclusão da responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Antes de nos aprofundarmos no mérito do dispositivo, cabe fazer algumas considerações para lá de pertinentes.

Discute-se muito na doutrina a natureza jurídica da multa aplicada por falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do tributo. O ponto de interesse da *quaestio juris* está na discussão sobre se é punitiva ou ressarcitória a “multa moratória” (a que sanciona o descumprimento da obrigação tributária principal). Vamos nos impor – pelo caráter limitado dessa dissertação – o dever de não adentrar a doutrina pátria e peregrina a respeito do assunto. Bastar-nos-á a ressonância da problemática na Suprema Corte brasileira. O debate, também ali, é sobre se a multa moratória tem caráter punitivo ou é indenização (civil).

O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de tribunal paulista, acentuou que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos os juros moratórios e a correção monetária. Com a instituição da correção monetária, qualquer multa passou a ter caráter penal, *in verbis*:

[...] a multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal. Relatando o Recurso 79.625, sentenciar que “não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a estremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade”.

A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo Cordeiro Guerra, *in verbis*:

Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena [...] e as multas ditas moratórias [...] não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo.

Concordamos com a Suprema Corte, pelos fundamentos tão bem sintetizados pelo Min. Moreira Alves, de grande intuição jurídica.

De nossa parte, não temos a mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não-indenizatória da multa moratória.

De confutar o argumento de que a multa moratória, conquanto punitiva, é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica. A este androgenismo conceitual sequer escapou Ruy Barbosa Nogueira,¹² emérito tributarista paulistano, titular da prestigiosa Escola de Direito do Largo de São Francisco.

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir obrigação de indenizar. Isso, todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese a que o Direito liga o dever de indenizar. Nada tem a ver com a multa, que é sancionatória. Debalde arguir semelhança entre a multa de mora e as chamadas "cláusulas penais" do Direito Civil. No campo do Direito Privado, existem multas compensatórias ou indenizatórias e multas punitivas. A diferença é a seguinte: a multa punitiva visa a sancionar o descumprimento do dever contratual, mas não o substitui, e a multa compensatória aplica-se para compensar o não-cumprimento do dever contratual principal, a obrigação pactuada, substituindo-a. Por isso mesmo, costuma-se dizer que tais multas são "início de perdas e danos". Ora, se assim é, já que a multa moratória do Direito Tributário não substitui a obrigação principal – pagar o tributo –, coexistindo com ela, conclui-se que a sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória, do Direito Privado (por isso que seu objetivo é tão-somente punir). Sua natureza é estritamente punitiva, sancionante. Aliás, o STF alinha-se com a opinião ora expandida, como já visto.

Vamos repisar o argumento.

As multas ditas moratórias "são desnublamente punitivas, nunca ressarcitórias", ao contrário do que pensa Paulo de Barros Carvalho.¹³

Destarte, para os fins do art. 138, não faz mais sentido distinguir entre multas moratórias (não punitivas) e multas propriamente ditas e, pois, irrecusavelmente punitivas. Todo dever tributário, seja de dar (pagar tributo), seja de fazer ou não-fazer (deveres acessórios), uma vez descumprido, acarreta a aplicação de uma

¹² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro – curso de Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1969. p. 104.

¹³ Idem.

sanção. Ora, se o infrator se adianta, denunciando-se e pedindo perdão, a responsabilidade fica elidida, premiados, assim, os que se arrependem ou os que, tendo sido negligentes, procuram espontaneamente reparar as infrações cometidas, sanando-as, a bem da Fazenda Pública.

Eis uma indagação primordial: saber se o art. 138 do CTN abrange todos os tipos de infração ou elide apenas a responsabilidade pela prática das infrações formais, excluídas as chamadas "multas de mora" (falta ou atraso no recolhimento do tributo).

A esta altura, já podemos adiantar, sem medo, que o art. 138 do CTN aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais. Senão vejamos:

A – Em primeiro lugar, o legislador, ao redigir o artigo em tela, disse que: "A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração [...]". Isto é, qualquer infração, seja substancial ou formal.

Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa. Ora, onde o legislador não distingue, não é lícito ao intérprete distinguir, segundo cediço princípio de hermenêutica.

B – Em segundo lugar, no próprio corpo do art. 138 está explícita a intenção do legislador de alcançar os dois tipos de infração. Disse o legislador que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade, acompanhada, sendo o caso, do pagamento do tributo devido.

Se a exclusão da responsabilidade fosse apenas em relação às infrações formais, não faria sentido falar em pagamento de tributo devido.

Se a infração formal, como acabamos de ver, decorre apenas de descumprimento de obrigação acessória (fazer ou não-fazer), como admitir que possa haver "pagamento de tributo devido" (porque não pago) para convalidar o perdão da multa?

Só existe uma explicação. Evidentemente é porque o dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando a infração tenha sido não pagá-lo. Nesse caso, o autodenunciante, ao confessar-se, deverá pagar o tributo não pago.

Em consequência do exposto nas alíneas *a* e *b* precedentes, é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o pagamento, quer das multas de mora ou revalidação, quer das multas ditas "isoladas".

É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe, além do pagamento do tributo não-pago e do pagamento dos juros e da correção monetária, a infligência de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação, e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de "isolada". Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.

De causar espécie certa tese, muito a gosto de alguns, que considera a multa de mora como um complemento indenizatório da obrigação principal, e não como uma sanção, para o fim de excluí-la dos efeitos do art. 138 do CTN. Neste caso, a multa não seria "multa".

Ora, se é verdade que as normas jurídicas de conduta, fundamentalmente de duas espécies, impositivas e sancionantes, e que as normas à vista dessa dualidade tipológica se distinguem pelo conteúdo mesmo de suas hipóteses e de seus mandamentos, o que nos cabe, *in casu*, é determinar qual o conteúdo da hipótese e do mandamento de uma norma que impõe multa a uma pessoa pelo simples fato de esta não ter pago no prazo marcado um tributo devido. A hipótese é não ter a pessoa pago o tributo – fato ilícito. A consequência é ficar sujeita a uma multa – uma sanção.

Já ficou clarificado, linhas atrás, que os deveres tributários são de duas naturezas: principais e acessórios. O dever principal (obrigação de dar) é pagar o tributo no prazo e na forma previstos em lei. Os deveres acessórios (obrigações de fazer e não-fazer) são os comportamentos positivos e negativos a que o contribuinte está obrigado por força dos ditames previstos na legislação.

O desrespeito ao dever de pagar no prazo acarretará uma multa de mora. O desrespeito ao dever acessório provoca a imposição de multa isolada.

Assim, qualquer desrespeito a um ou outro tipo de dever é uma infração (hipótese de norma sancionante).

Só está sujeito a uma multa de mora quem tenha cometido uma infração a dever ou obrigação principal, isto é, quem tenha deixado de pagar tributo.

Consequentemente, esta multa de mora é pena, e não complemento indenizatório.

Algumas legislações, ao enfocarem os efeitos decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária principal, salientam claramente o que é multa e o que é complemento indenizatório do tributo (juros de ou pela mora).

O art. 161 fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora; e o art. 138 define a exceção a esta regra.

Assim, ocorrendo denúncia espontânea acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, nenhuma penalidade poderá ser imposta nem tampouco exigida do contribuinte anteriormente inadimplente.

Esta é a melhor inteligência do art. 138 do CTN.

Referências

- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- BECKER, A. Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Codificação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1955.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- DENARI, Zelmo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1973.
- FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financero*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1970.
- GIANNINI, A. D. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano: A. Giuffrè, 1937.
- GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária. ICMS, IPI, PIS, COFINS*. São Paulo: IOB, 1997.
- HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Trad. de Dino Jarach. Milano: A. Giuffrè, 1956.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *O contribuinte substituto do ICM*. Tese aprovada no I Congresso Internacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, 1989.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro - curso de Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1969.
- _____. *Direito Financeiro*. 3. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1971.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.
- _____. Parecer. *Revista de Direito Público*, n. 17, p. 310.
- TILBERRY, Henry. *Direito Tributário 2 - responsabilidade tributária*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.