

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

Lintney Nazareno da Veiga

“A responsabilidade pessoal do agente por infrações tributárias albergadas pelo artigo 137 do Código Tributário Nacional: uma reflexão crítica”

Florianópolis, outubro de 2011.

RESUMO

O leitor tem em mãos, formalmente, um trabalho elaborado por determinação acadêmica como requisito à conclusão do curso de pós-graduação *latu sensu* em Direito Tributário do *Instituto Brasileiro de Estudos Tributários*; o autor, porém, não teve a intenção de aportá-lo num amplo referencial teórico sobre o tema proposto, optando em produzi-lo na modalidade ensaio científico, para nele poder imprimir as características de uma reflexão crítica tendente a examinar e analisar os fundamentos lógico-jurídicos da responsabilidade por infrações tributárias enunciadas no artigo 137 do CTN, sem parcialidade e pré-conceitos.

No ensaio, como questão inaugural, tem-se a constatação e a crítica do autor ao descaso de boa parte da doutrina pátria para com o tema objeto da análise. No primeiro capítulo, como um acordo de semântica com o leitor, encontra-se a concepção do autor sobre diversas categorias de análise envolvidas no tema. Já na segunda parte, o autor, partindo de concepções construídas por outros autores, busca encontrar e demonstrar a melhor significação para o que dispõe o artigo 137 do CTN. E, por fim, arrematando a reflexão, o autor faz uma análise sumária sobre a formalização para imputar a responsabilidade decorrente de infração tributária albergada pelo artigo 137 do CTN.

ABSTRACT

The reader has in hand, formally, an academic paper prepared for determination as a prerequisite to complete the post graduate course (*latu sensus*) in Tax Law in *the Instituto Brasileiro de Estudos Tributários*; the author, however, did not intend for it input a broad theoretical reference on the proposed topic, opting to produce it in scientific mode testing it to show the features of a critical thinking on the review of and analyze the logical fundamentals and legal liability for tax infractions outlined in article 137 of the CTN without any sort of biases and preconceptions.

This essay, as an opening issue, there is the verification and critique from the author on much of the neglect country doctrine to the topic of this analysis. In the first chapter, as a semantic deal with the reader, is the conception of the author on many analysis categories engaged in the issue. In the second part, the author, from conceptions built by other authors, aims to find signification and to demonstrate the greater meaning to the provisions in Article 137 of the CTN. And finally, to finish the reflection, the author does a summary analysis on the formal attribution of responsibility resulting from the infraction tax sheltered in Article 137 from CTN.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO - QUESTÃO INAUGURAL.....	4
CAPÍTULO 1 - INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	7
1.1 - Conceitos.....	7
1.2 - Reflexão sobre a origem factual das infrações tributárias.....	10
1.3 - Proposta de classificação das infrações tributárias.....	11
1.4 - Análise da Legislação Tributária relativa às infrações.....	13
CAPÍTULO 2 - RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS	17
2.1 - Generalidades.	17
2.2 - A responsabilidade genérica por infrações tributárias (CTN, art. 136).....	18
2.3 - A responsabilidade pessoal por infrações tributárias (CTN, art. 137).....	19
2.3.1- Por infração tributária também conceituada como crime ou contravenção.....	21
2.3.2 - Por infração tributária em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar....	22
2.3.3 - Por infração tributária que decorra direta e exclusivamente de dolo específico.....	23
CAPÍTULO 3 - A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE EM DECORRÊNCIA DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA ALBERGADA PELO ART. 137 DO CTN.....	25
3.1 - Generalidades.....	25
3.2 - Norma Individual e Concreta Sancionadora.....	27
3.3 - A Portaria nº 2.284/2010 da Secretaria da Receita Federal do Brasil.....	29
CONCLUSÃO.....	31
BIBLIOGRAFIA.....	34

INTRODUÇÃO

QUESTÃO INAUGURAL: Uma crítica ao tratamento exegético dispensado pelos doutrinadores ao art. 137 do CTN.

A base estrutural do atual Sistema Tributário Nacional – STN foi inserida no ordenamento jurídico pátrio pelo Código Tributário Nacional – CTN ainda nos anos 60, porém, foi plena e quase totalmente recepcionado pela nova ordem constitucional inaugurada pela Constituição Federal de 1988 – CF. É sabido que durante quase meio século de império do STN muitas laudas foram produzidas pela doutrina e pelos tribunais sobre os diversos institutos, conceitos e definições nele contidos, entre os quais, destaca-se a grande produção doutrinária e jurisprudencial versando sobre a responsabilidade tributária. Aliás, sob esse instituto jurídico, albergam-se diversas ‘teses’ e ‘antíteses’ pertinentes aos múltiplos aspectos materiais e formais ocorrentes desde a fase de lançamento até a fase de execução fiscal do crédito tributário.

Durante quase trinta anos de estudos sobre o Direito Tributário, compulsando enorme acervo (doutrinário e jurisprudencial) sobre responsabilidade tributária encontrei poucos comentários versando sobre a interpretação e a aplicação do art. 137 do CTN, que dispõe sobre a responsabilidade pessoal por infração tributária de natureza intencional. Em muitas obras tidas como clássicas do Direito Tributário não foram escritos, pelos seus renomados autores, mais do que dois ou três parágrafos para comentar essa relevante matéria tratada no indigitado artigo 137 do CTN. Em algumas poucas obras específicas a que tive acesso, principalmente teses para doutoramento, onde os autores verticalizaram a análise sobre a responsabilidade tributária, verifiquei uma maior preocupação sobre a questão da responsabilidade objetiva preconizada pelo art. 136 do CTN; deixando ao ‘quase-esquecimento’ a questão da responsabilidade pessoal pelas infrações tributárias de cunho intencional regida pelo art. 137 do CTN, as quais, certamente, não são de escassa ocorrência no cenário tributário brasileiro.¹

¹ - Senso de justiça impõe-me registrar a exceção do trabalho elaborado por Maria Rita Ferragut, que será citado e analisado alhures neste ensaio.

A esta altura da crítica, sobressalta, obviamente, a indagação sobre qual o motivo do desinteresse da doutrina pelo que dispõe o art. 137 do CTN. Ouso respondê-la em base empírica com a seguinte análise.

Por primeiro, tem-se o fato de que as Administrações Tributárias Federal, Estaduais e Municipais, a quem competem aplicar, imediata e diretamente, a legislação tributária mediante a inserção das normas individuais e concretas correspondentes, não têm, ao longo deste quase meio século de vigência do CTN, procurado dar efetividade ao que dispõe o art. 137. Parece-me que o caráter objetivo das infrações tributárias preconizado pelo art. 136 do CTN, levou ao comodismo do fisco em optar, por regra, pela lavratura dos autos de infração contra a pessoa jurídica, imputando-lhe a conduta infracional (intencional ou não). Evidentemente que esta postura torna mais simples e fácil ao agente do fisco imputar a infração diretamente à pessoa jurídica sem empreender qualquer verificação quanto ao aspecto intencional do ato (comissivo ou omissivo) praticado pelos seus dirigentes (diretores, gerentes). Verificação essa imprescindível para a correta identificação do sujeito passivo da relação jurídica sancionatória. Corrobora com essa ilação o conteúdo da recente Portaria nº 2.284/2010 editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil- RFB, que será comentada oportunamente neste ensaio.

Ademais, como os lançamentos (autos de infração) vêm sendo, costumeiramente, lavrados direta e unicamente contra as pessoas jurídicas, independentemente da natureza das infrações tributárias praticadas, sente-se que a Fazenda Pública somente se mostra preocupada em chamar os sócios gerentes para responderem pessoalmente pelas dívidas tributárias, quando frustradas as execuções fiscais dirigidas, originária e exclusivamente, somente contra as pessoas jurídicas.

Como principal consequência dessa prática, tem-se a “tese” defendida pelas Procuradorias das Fazendas Públicas com fulcro no art. 135 do CTN. Ou seja, de que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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. Essa tese está calçada numa lógica indutiva (*a posteriori*), ou seja: verificado o inadimplemento do crédito tributário constituído contra a pessoa jurídica, associando-se situação fática ou jurídica que torne difícil ou impossível a execução forçada da mesma, induz-se, na tese, que os sócios gerentes descumpriram a lei (tributária ou comercial) e que, portanto, deverão ser pessoalmente responsabilizados pela dívida tributária mediante o redirecionamento da execução fiscal.

Essa lógica, a meu ver, corrompe a correta aplicação do que dispõe o art. 135 que, por integrar o Capítulo da Responsabilidade de Terceiros do CTN, se refere à responsabilidade dos dirigentes em relação aos créditos tributários decorrentes de atos ou fatos que, não necessariamente, sejam tipificados como infração tributária, mas sim que tenham sido praticados pelos dirigentes em desrespeito à lei *lato sensu*, ao contrato social ou estatutos, ou ainda, com excesso de poderes. Exemplificando: determinada lei hipotética proíbe que as sociedades comerciais alienem imóveis cuja transmissão tenha ocorrido em integralização do capital social, antes de transcorrido cinco anos do negócio jurídico. O diretor presidente da empresa “A” vende um imóvel no mesmo ano em que ocorreu a transmissão/integralização. Sem prejuízo da eventual sanção prevista na referida lei, verifica-se que, em virtude dessa venda (ilegal), a sociedade obteve um enorme ganho de capital, o que, sabidamente, é fato gerador do Imposto de Renda - IR. Neste caso, apura-se que não houve qualquer infração a legislação tributária, porém, o diretor presidente que efetivou a venda deverá, à luz do art. 135 do CTN, ser pessoalmente responsabilizado pelo pagamento do IR-Ganho de Capital, mesmo que desacompanhado de qualquer multa punitiva de natureza tributária. Aliás, o parágrafo único do art. 134 do CTN diz que a responsabilização de terceiros pelo crédito tributário só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Ademais, penso que a *ratio legis* do art. 135, antes do que servir de paradigma para indiretamente desconsiderar a personalidade jurídica, é proteger a pessoa jurídica das condutas ilegais e ilegítimas de seus próprios dirigentes. Ressalte-se que restará evidenciado alhures nesta crítica reflexiva que a responsabilidade de terceiros, consoante disposto no art. 135, não é apropriada para os casos em que o ato (comissivo ou omissivo) praticado intencionalmente pelos dirigentes configurar infração à legislação tributária.

Em consequência, como causa derivada do que foi acima exposto, tem-se que a doutrina, comumente em caráter advocatício, edificou inúmeras “antíteses” para contrariar ou obstaculizar o emprego da responsabilidade de terceiro (CNT, art. 135) como causa do redirecionamento da execução fiscal de débitos fiscais de pessoas jurídicas para as pessoas físicas dos seus dirigentes.

Estas são, no nosso sentir, as razões para o ‘quase-esquecimento’ do indigitado art. 137 do CTN que expressamente trata da responsabilidade pessoal do agente de ações comissivas ou omissivas tendente a reduzir, retardar, ou impedir o pagamento de tributos.

CAPÍTULO 1

1. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

1.1 – Conceitos:

A delimitação de um objeto é passo indispensável em qualquer análise que pretenda ter caráter científico; aliás, os chamados ramos do Direito (V. g. Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário) nada mais são do que subdivisões da Ciência do Direito que nasceram didaticamente em razão de conceitos e princípios próprios construídos a partir da observação metodológica empreendida pelo cientista. É exatamente esse fato que dá autonomia às diversas áreas do conhecimento humano.

Para formular uma correta concepção sobre infração tributária, acolho de COSTA JÚNIOR e DENARI² as seguintes premissas: i) Direito Tributário Penal refere-se às normas que reprimem infrações fiscais de natureza administrativa, ou seja, aquelas derivadas de condutas contrárias à legislação tributária; ii) Direito Penal Tributário refere-se às normas que reprimem os delitos fiscais, ou que cuidam da tipificação penal das condutas lesivas de origem fiscal.

Registro as premissas acima, só para fazer crítica àqueles que, comentando as infrações tributárias citadas nos artigos 136 e 137 do CTN, nomearam-nas infrações tributárias delituosas e infrações tributárias meramente fiscais, ou também de ilícitos fiscais de natureza delituosa e ilícitos fiscais de natureza tributária. Ora, penso que nenhum tipo de infração que seja praticada na órbita tributária poderá ser adjetivada como delituosa, pois, jamais se pode confundir infração tributária com delito fiscal. As infrações tributárias deverão ter conceito próprio construído pelo Direito Tributário Penal; não lhes sendo pertinentes quaisquer delimitações conceituais pertinentes ao Direito Penal Tributário, tais como: delituoso, doloso, etc.

² - COSTA JÚNIOR. Paulo José. DENARI. Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2º ed. São Paulo: Saraiva. 1996.

Em Ciência é necessário afastar qualquer ambiguidade; impõe-se registrar: i) a natureza das infrações tributárias é administrativa e objetiva, isto é, independem da intenção do agente, e resultam em sanções também objetivas que afetam o patrimônio; ii) a natureza dos delitos fiscais é penal, portanto subjetiva, isto é, sempre dependem da intenção do agente, e resultam em sanções também subjetivas que, comumente, afetam a liberdade pessoal. (COSTA JÚNIOR e DENARI) ³. Afasta-se, assim, qualquer proximidade conceitual entre infração tributária e delito fiscal.

De se destacar que infração, segundo o vernáculo, é ato de infringir, é aquilo que se faz em transgressão a uma norma, ou seja, infração, em termos psicológicos, é uma conduta humana. A conduta é, em regra, consubstanciada em uma ação em sentido estrito ou comissão, que é um movimento corpóreo, um fazer, um comportamento ativo (atirar, subtrair, ofender etc.). Poderá, entretanto, constituir-se numa omissão, que, segundo a teoria normativa, é a inatividade, a abstenção de movimento, é o "não fazer alguma coisa que é devida."⁴

Essa concepção encontra respaldo na própria legislação tributária, a qual se adota como paradigma conceitual: "*Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte do sujeito passivo de obrigação tributária, positiva ou negativa, estabelecida ou disciplinada por esta lei, por seu regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.*"⁵

Num giro da análise, tem-se que no universo jurídico, as normas jurídicas de conduta somente terão sentido se cingidas a uma punição no caso de seu descumprimento, pois é somente assim que se obtém a coercibilidade do direito positivo.

Para VILA NOVA⁶, a norma jurídica total tem composição dúplice: norma primária e norma secundária. Na primeira, dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém relação jurídica, com os necessários termos-sujeitos, com pretensões e deveres reciprocamente implicados. Na norma secundária, a hipótese fática de incidência é o não-cumprimento do

³ - *Op cit.*

⁴ - <http://pt.wikipedia.org/wiki/Conduta>

⁵ - Art. 64 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

⁶ - VILA NOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1999. P. 126

dever do termo-sujeito passivo. Ocorrendo o não-cumprimento, tem-se o fato cujo efeito é outra relação jurídica, na qual o sujeito ativo fica habilitado a exigir coativamente à pretensão do dever jurídico (obrigação = dar, fazer, não fazer) ou submeter-se à punição prevista na regra matriz secundária.

Ora, se a infração tributária decorre da inobservância, por parte do sujeito passivo, de obrigação tributária positiva ou negativa, ela há de estar cingida a uma sanção. Então, surge também a necessidade de se definir o termo **sanção**, o qual, segundo Paulo de Barros Carvalho⁷, também não escapa à ambiguidade. Acolhe-se do Mestre citado que sanção é a providência que o Estado-jurisdição⁸ aplica, tendo em vista a conduta do infrator. Nesta acepção, a sanção estará contida no conseqüente da norma individual e concreta, como traço identificador do próprio direito.

De se destacar também, porque oportuno, o fato de o legislador ter atribuído caráter objetivo às infrações tributárias, a tal modo que a sua materialidade estará desvinculada das circunstâncias da autoria (art. 136 do CTN); entretanto, consoante o disposto no art. 137 do CTN, a sua imputabilidade, obrigatoriamente, está presa à verificação da natureza da conduta do infrator, ou seja, de se verificar se o ato (comissivo ou omissivo) foi praticado intencionalmente ou não. Daí a importância de se definir agora, como um *a priori* da análise posterior, os termos: **dolo, dolo genérico e dolo específico**. Sinteticamente tem-se: dolo é a vontade de concretizar as características objetivas de uma determinada conduta; o dolo constitui elemento subjetivo do tipo penal. Dolo genérico é a vontade de realizar o fato descrito na norma penal incriminadora; já o dolo específico é a vontade de praticar o fato e de produzir um fim especial⁹.

1.2 - Reflexão sobre a origem factual das infrações tributárias.

⁷ - CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. São Paulo: Noeses. 2008, 2. Ed. Pág. 752.

⁸ - A expressão Estado-jurisdição utilizada pelo autor deve ser entendida como todos os órgãos da estrutura estatal responsáveis pela aplicação do ordenamento jurídico, sejam aqueles integrantes da Administração Pública no âmbito do Poder Executivo ou aqueles responsáveis pela prestação da tutela jurisdicional que integram o Poder Judiciário.

⁹ - Disponível em http://www.centraljuridica.com/doutrina/154/direito_penal/crime_doloso.html - Acesso em 26/09/2011

Verifica-se, fulcrado na práxis, que a maioria dos tributos, principalmente os impostos e contribuições sociais existentes no STN, está submetida ao lançamento por homologação, o qual ocorre quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150 do CTN); e que essa modalidade de lançamento somente se mostra viável, do ponto de vista do controle fiscal, em virtude dos inúmeros deveres instrumentais a que são submetidos os contribuintes. Ou seja, a legislação tributária estabelece um grande número de prestações positivas e negativas (obrigações tributárias acessórias segundo o CTN, art. 113, § 2º) a serem cumpridas pelos contribuintes, de modo a impulsioná-los, inexoravelmente, ao fiel cumprimento da obrigação tributária principal correlata.

A título de exemplo cita-se o ICMS, cujos deveres instrumentais a ele correlatos, sumariamente, são: i) a emissão da nota fiscal consignando, obrigatoriamente: a base de cálculo do ICMS; a alíquota aplicável; o cálculo do ICMS; a natureza e os detalhes da operação de circulação de mercadorias, realizada; etc.; ii) o lançamento das notas fiscais de venda de mercadorias emitidas durante o período de apuração no Livro Registro de Saídas- LRS; iii) o lançamento das notas fiscais relativas às aquisições de mercadorias ou insumos adquiridos no período no Livro Registro de Entradas – LRE; iv) o lançamento, no Livro Registro da Apuração do ICMS – LRAICMS, dos registros realizados no período nos LRE e LRS; e, v) a entrega de declaração correspondente a apuração do ICMS (DIME, GIAS, etc.) consignando o valor do imposto a ser recolhido no período.

Sabe-se que é desse cipoal de deveres instrumentais que nasce a maioria das infrações tributárias. Ou melhor, é o não cumprimento dos deveres instrumentais que resultará na ocorrência dos fatos geradores das infrações tributárias, independentemente, de terem elas afetado ou não a própria obrigação principal a eles correlata. Aliás, corrobora com essa ilação o conceito legal de infração já citado.

Nesta linha de raciocínio, acrescenta-se que são os múltiplos deveres instrumentais que traduzem, em linguagem própria do Direito Tributário, os critérios (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) da Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT, de tal sorte, que o não cumprimento total, ou parcial (incorrecções e inconsistências) em qualquer um dos deveres instrumentais correlatos a determinado tributo acarretarão, no mínimo, um descompasso entre a Norma Individual e Concreta - NIC produzida ou que deveria ter sido produzida pelo sujeito passivo e a correspondente Norma Geral e Abstrata - NGA ensejadora

da obrigação tributária principal pertinente. Verificado esse descompasso, o Fisco deverá, conforme o caso, produzir duas ou mais NIC. Uma correspondente à aplicação, de ofício, da NGA referente à obrigação tributária principal, e tantas Normas Individuais e Concretas Sancionadoras - NICSancionadoras quantas forem as infrações tributárias (descumprimentos ou incorreções dos deveres instrumentais) identificadas.

Sobre o lançamento por homologação, DE SANTI¹⁰ escreve que “Assim como o ato-norma administrativo tributário, o **ato-norma de formalização instrumental**, produzido pelo próprio sujeito passivo, veicula, mediante o suporte físico (livros de controle, guias de arrecadação) previsto pelas regras que disciplinam sua formalização, os enunciados que constituem a norma jurídica individual e concreta, os quais conferem ao ato-norma de formalização instrumental a concretude lingüística suficiente para a caracterização como norma válida”. Na mesma esteira, Roque Carraza comenta “Para que os que aceitam sua existência, o lançamento por homologação é feito pelo contribuinte (...). Assim, ao extrair a nota fiscal, o contribuinte, mais do que documentar a operação mercantil realizada, estaria fazendo o denominado ato-norma de formalização instrumental...”¹¹

1.3 – Proposta de classificação das infrações tributárias.

Partindo-se da premissa de que, em ciência, estabelecido(s) o(s) critério(s) de identificação do objeto, a classificação dele(s) conseqüente não poderá ser tida como ‘certa ou errada’, mas pode-se afirmar, entretanto, se ela é ‘útil ou inútil’, proponho dois critérios, que penso serem úteis, para a classificação das infrações tributárias.

a) Quanto à origem da legislação infringida, consubstanciado no que foi exposto no item 1.2 acima, verifica-se, nos casos de lançamentos por homologação, que poderá haver dois tipos de infração tributária, a saber:

a.1) O sujeito passivo, mesmo tendo cumprido formalmente todos os deveres instrumentais exigidos para determinado tributo, poderá ter utilizado interpretações equivocadas da NGA instituidora do tributo, incorrendo num clássico erro de direito, que resultará numa tributação menor do que a devida ou, até mesmo na supressão total do tributo. (V. g. aplicação incorreta de isenção ou de alíquota menor do que a aplicável à operação ou

¹⁰ - DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad. 1996

¹¹ - CARRAZA. Roque Antonio. ICMS. São Paulo. Malheiros, 1994. Pág. 132.

mercadoria; ou ainda mediante exclusão de componentes integradores da base de cálculo). Apura-se, nesta hipótese, que a infração teve origem na interpretação equivocada da lei, e que, por consequência, interferiu na NIC produzida pelo sujeito passivo. Para esse tipo de situação, proponho denominá-la INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA INCIDENCIAL, mesmo consciente do neologismo proposto. Ora, se a origem da infração repousa na própria norma de incidência tributária, penso que a ‘nova’ palavra *incidencial* é mais apropriada para designar as infrações desta natureza, até mesmo para distingui-las daquelas que têm sua origem exclusivamente nos deveres instrumentais.

a.2) Pelo mesmo critério classificatório, poderá o sujeito passivo ter aplicado a NGA em correta interpretação, mas ao emitir o documento fiscal ter cometido erro aritmético no cálculo do imposto, ou ter incorrido em erro de transcrição nos LRE, LRE e LRAICMS (Sabe-se que atualmente com o advento do processamento de dados esse tipo de erro tende a não ocorrer, mas valem como exemplo). Nesta hipótese ter-se-á uma INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA INSTRUMENTAL. Cabe registrar, que esse tipo de infração também poderá implicar redução da tributação correspondente.

b) Em que pese o fato de o CTN ter determinado o caráter objetivo das infrações tributárias (art. 136), tem-se que o Estatuto Tributário ao dispor expressamente no artigo seguinte (art. 137) que a responsabilidade será pessoal quando a infração for conceituada por lei como crime ou contravenção, ou quando esta decorrer de dolo específico, objetivou determinar que o aspecto subjetivo da conduta é o critério determinante para imputação da responsabilidade por infração, o que torna indispensável classificá-las por esse critério.

Sabe-se que, segundo o Código Penal Brasileiro, não há crime (crime-anão = contravenção) sem lei anterior que o defina, e que os crimes serão classificados como dolosos, quando o agente buscou o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, e como culposos, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. Ressalta o Código, no parágrafo único do art. 18, que: “*Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.*”

De acordo com estas observações, pode-se inferir que o CTN ao dispor que a responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções (art. 137, I) deixou implícito que as condutas tidas como infração tributária, e concomitante, também tipificadas como crime ou contravenção não de ter sempre o caráter doloso em razão da natureza do bem por eles tutelados. Aduz-se, também, que o caráter doloso

da conduta do agente na prática de infração tributária será preponderante para determinação da responsabilidade, e que este dolo deve estar classificado na modalidade de dolo específico, ou seja, deverá o agente ter manifestado claramente a vontade de praticar o fato e de produzir um fim especial.

Em assim sendo, mostra-se extremamente útil e necessário classificar as infrações tributárias quanto à conduta do sujeito passivo, procurando não contagiar a análise com conceitos próprios do Direito Penal.

b.1.) Sabe-se que na prática evasiva fiscal o resultado desejável é reduzir ou suprimir o pagamento do tributo; então, sempre que a conduta seja efetivada pelo agente mediante um ato (comissivo ou omissivo) em cuja prática reste evidente a intenção, direta ou indireta, de reduzir ou suprimir o tributo, pode-se classificar a infração tributária correspondente a essa conduta como INTENCIONAL. Por exemplo: no âmbito do ICMS, o contribuinte sabe que está obrigado, por dever instrumental, a emitir a nota fiscal por ocasião da venda de mercadorias, documento esse necessário e indispensável ao lançamento por homologação a que está obrigado a proceder; portanto, ao promover a venda de mercadoria sem a emissão do correspondente documento fiscal, fica evidente a INTENÇÃO do agente no ato omissivo (não submeter a operação à tributação), logo, esta infração (deixar de submeter a operação à tributação) terá o caráter intencional, em razão da não emissão da nota fiscal.

b.2) Por exclusão, quando não estiver presente no ato (comissivo ou omissivo) o caráter volitivo, ou seja, a vontade, direta ou indireta, de reduzir ou suprimir o tributo, a infração tributária poderá ser classificada como NÃO-INTENCIONAL.

1.4 – Análise da Legislação Tributária relativa às infrações.

Em virtude da grande quantidade de atos normativos pertinentes às infrações tributárias e das múltiplas possibilidades factuais de aplicação das penalidades a elas correspondentes, ater-nos-emos, em virtude da apertada síntese, apenas à análise perfunctória de alguns dispositivos legais.

a) Legislação Tributária Federal.

Norma paradigma: Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

QUADRO 1**Capítulo III
MULTAS DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;
II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Observa-se, numa visão panorâmica, que o legislador federal ao tratar das infrações tributárias não empregou, como seria desejável, o modelo da tipificação fechada, ou seja, “fato-infração → multa-sanção”. Apura-se que no modelo adotado pelo legislador federal, isto é, “Sanção → Descrição genérica da conduta”, torna-se difícil a construção do antecedente da Norma Geral e Abstrata Sancionadora – NGASancionadora a partir diretamente do texto legislativo, pois, a descrição do “fato” caracterizador da infração tributária não é nela encontrado diretamente; por conseguinte, a determinação do “fato-infração” correspondente à infração tributária estará sempre vinculada à descrição fática consignada pela autoridade fiscal na NICSancionadora.

Destaca-se, para ilustração, apenas uma das diversas NGASancionadora contidas no inciso I (Quadro 1): **No antecedente da NGASancionadora: falta de recolhimento;** e no **consequente: multa de 75% do imposto.** Para a correta tipificação da infração tributária, a NICSancionadora correspondente deverá conter no **antecedente**, no mínimo: *deixar de recolher, no prazo regulamentar, o IR declarado pelo sujeito passivo como devido no período XXXX*, e, no **consequente: o sujeito passivo Fulano de Tal, CPF n. deverá recolher o valor de R\$ (000,00.). referente à multa de 75% do imposto declarado, conforme previsto no art. 957, I do RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.**

Já no inciso II (Quadro 1), verifica-se que em virtude do fato de o legislador federal não ter descrito de forma detalhada as circunstâncias materiais das infrações tributárias a tipificação do “fato-infração” ficará ainda mais dependente da situação fática encontrada por ocasião da auditoria fiscal e descrita no auto de infração, a qual deverá estar acompanhada de prova ou de evidências sobre a **intenção** fraudulenta do sujeito passivo, pois somente assim será possível a tipificação da conduta cuja consequência é a penalidade agravada para 150% do imposto devido.

Exercício hipotético baseado na utilização de documento fraudulento para comprovar despesas médicas. No antecedente da NICSancionadora: *deixar de recolher o valor de R\$ (000,00.) devido a título de IR referente ao ano-base XXXX mediante a apresentação de recibo falso referente à despesa médica deduzida na Declaração de Ajuste apresentada no exercício de XXX1, conforme laudo pericial anexo, ação tendente a reduzir a base de cálculo do imposto em R\$ (000,00.), e no conseqüente: o sujeito passivo Fulano de Tal, CPF n. deverá recolher o valor de R\$ 2.250,00 correspondente à multa de 150% sobre o imposto devido, conforme previsto no art. 957, II do RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.*

Vale aqui registrar o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho¹² “*O suposto das regras sancionatórias, (...) hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta.*”

b) Legislação Tributária Estadual.

Norma paradigma Lei nº 10.297/1996 do Estado de Santa Catarina que dispõe sobre o ICMS.

QUADRO 2

CAPÍTULO X DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES

SEÇÃO I DAS INFRAÇÕES EM GERAL

Art. 52. Deixar de submeter, total ou parcialmente, operação ou prestação tributável à incidência do imposto:

MULTA de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto.

§ 1º. A multa prevista neste artigo será reajustada para:

I - 100% (cento por cento) do valor do imposto, quando não tiver sido emitido documento fiscal;

II - 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto, quando a operação ou prestação estiver consignada em documento fiscal:

a) com numeração ou seriação repetida;

b) que indique, nas respectivas vias, valores ou destinatários diferentes;

c) que indique valor inferior ao efetivamente praticado na operação ou prestação;

d) que descreva de forma contraditória, nas respectivas vias, os dados relativos à especificação da mercadoria ou serviço;

¹² - *Op. cit.* pág. 760.

- e) de outro contribuinte ou de empresa fictícia, dolosamente constituída ou cuja inscrição foi baixada ou declarada nula segundo edital publicado pela administração tributária;
- f) indicando tratamento tributário vinculado à destinação da mercadoria ou do serviço e que não tenha chegado ao destino nele declarado.
- g) emitido por equipamento emissor de cupom fiscal ou qualquer outro equipamento não homologado ou não autorizado pelo Fisco; e (NR)
- h) emitido por equipamento emissor de cupom fiscal com adulteração em dispositivo de hardware ou no software básico. (NR)

Observa-se, na legislação estadual transcrita no Quadro 2, que a utilização da técnica legislativa “fato-tipo → sanção-multa” mostra-se mais apropriada para a correta construção da NGASancionadora e, por consequência, a sua perfeita compatibilidade à NICSancionadora correspondente. Apura-se que o critério material da NGASancionadora poderá ser facilmente construído *ipsis litteris* a partir do texto legal. Como exemplo constrói-se uma das muitas NGASancionadoras contidas no artigo em foco. No antecedente: *deixar de submeter, total ou parcialmente, operação ou prestação tributável à incidência do imposto, mediante a emissão de documento fiscal com numeração ou seriação repetida*; e, em seu consequente: *multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto*.

A partir desta NGASancionadora, e embasado na situação fática apurada, a autoridade fiscal deverá construir a seguinte NICSancionadora: no antecedente. *Deixar de submeter operações tributáveis à incidência do imposto no valor total de R\$ (000,00), mediante a emissão dos documentos fiscais fraudulentos relacionados no Anexo 1, parte integrante deste lançamento, cuja numeração e seriação mostram-se repetida em relação à numeração e seriação autorizadas pelo fisco*. E no consequente. *o sujeito passivo Fulano de Tal, CPF n. deverá recolher o valor de R\$ (000,00.) correspondente a multa de 150% sobre o imposto devido, conforme previsto no art. 53, § 1º, II, “a” da Lei nº 10.297/1996*.

CAPÍTULO 2

2 - RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

2.1 – Generalidades.

Segundo a lógica da universalidade e generalidade do Direito, qualquer norma de conduta ao proibir, permitir ou obrigar ‘algo’ terá sempre múltiplos destinatários, isto é, destina-se a todas as pessoas físicas ou jurídicas que se encontrem dentro da territorialidade abrangida pela norma, as quais serão, em tese, os responsáveis *lato sensu* pelo seu fiel cumprimento. Nesta esteira tem-se, também, a lógica da coercibilidade do Direito, segundo à qual toda norma primária de conduta há de estar vinculada a outra norma dela derivada, ou seja, à norma sancionadora correspondente que lhe garante a efetividade. Então, pode-se inferir que, genericamente, a responsabilidade jurídica recairá sempre sobre o(s) destinatário(s) que tenha(m), direta ou indiretamente, contribuído para o não-cumprimento da norma de conduta. Obviamente que esta inferência não representa embargo às especificidades presentes em algumas áreas do Direito, por exemplo, o Direito Penal que vincula, de forma preponderante, a responsabilidade do agente ao caráter subjetivo da conduta.

No Direito Tributário também imperam, por óbvio, essas lógicas; entretanto, frente ao possível caráter intencional que poderá matizar as condutas de “lesa-fisco”, conforme restou demonstrado, e a difícil seara com que se depara o aplicador do direito ao imputar responsabilidade pelas condutas intencionais praticadas nos intrincados “negócios fiscais” realizados por pessoas jurídicas, impõe-se uma reflexão mais apurada sobre o que dispõe o CTN nos art. 136 e 137; os quais, aliás, deixam de forma implícita, porém evidente, a *mens legislatoris* em solucionar a questão sobre a conduta intencional de “lesa-fisco” presente nos “negócios fiscais” levados a efeito por pessoas jurídicas.

Outro registro que deve ser feito é que a *responsabilidade por infração* citada nos artigos 136 e 137 do CTN está estritamente vinculada à própria infração tributária e, portanto, trata-se de responsabilidade pelo cumprimento da sanção imposta pelo Estado-jurisdição em razão da conduta infracional. Sanção esta que, na lida tributária, em regra, consiste em determinada quantia (\$) cobrada pelo sujeito ativo a título de multa tributária sancionatória imposta ao sujeito passivo.

Tudo isso ocorre sem prejuízo e desvinculado da responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido. Ou seja, um determinado “negócio” poderá ensejar o

nascimento de duas ou mais relações jurídicas: uma em relação à RMIT que implica pagamento do tributo, e outra(s) em relação ao descumprimento dos deveres instrumentais correlatos que implicará pagamento de multa(s) sancionatória(s). Nessas relações, poderão figurar sujeitos passivos diversos, isto é, um será responsável pelo pagamento do tributo e outro poderá ser o responsável pelo pagamento da multa sancionatória. Não se deve, portanto, confundir as relações jurídicas que, inobstante, decorrem de um mesmo liame fático, são de naturezas distintas.

2.2 – A responsabilidade genérica por infrações tributárias (CTN, art. 136).

De se registrar, por primeiro, a assertiva formulada por FERRAGUT¹³ “o enunciado [do art. 136] não define as infrações por ele regulamentadas, nem apresenta qualquer tipo de restrição quanto à sua aplicabilidade, razão pela qual consideramos que ele [o art. 136] se refere a toda e qualquer infração tributária, seja de cunho administrativo-tributário, seja eminentemente penal.”

Resta evidente o equívoco da assertiva ao incluir as infrações de natureza eminentemente penal na responsabilidade objetiva definida no art. 136 do CTN (*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.*), pois, esse artigo, como também o art. 137, no nosso sentir, se refere exclusivamente a responsabilidade administrativa frente às infrações tributárias (as quais, por óbvio, orbitam a esfera administrativa) e, jamais, (os art. 136 e 137) poderão regular a responsabilidade por delitos fiscais.

Em que pese o fato de as infrações tributárias e os delitos fiscais nascerem de uma mesma conduta, a imputação da responsabilidade pelos últimos será regulada, exclusivamente, por normas e princípios próprios do Direito Penal Tributário.

Ora, a chamada “objetividade” que foi emprestada às infrações tributárias pelo art. 136 tem um único escopo, qual seja: comprovado o descumprimento de qualquer norma de natureza tributária (obrigação principal ou acessória) a responsabilidade será, *a priori*, do destinatário da norma, ou seja, o sujeito passivo da relação jurídico-tributário nos termos do art. 121 do CTN, sem prejuízo das responsabilidades por sucessão, por transferência e de terceiros que estão reguladas pelos artigos 129 a 135 do CTN; as quais deverão ser evocadas e, por conseguinte, aplicadas sempre *a posteriori*.

¹³ - FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009. Pág. 147.

Pelo viés da prática, tem-se que na identificação da responsabilidade por infração à legislação tributária pode-se formular, previamente, o seguinte diálogo: Quem deve ou deveria cumprir esta obrigação tributária (principal ou acessória)? Resposta: Segundo o conseqüente da NGA pertinente é *Fulano De Tal!* Constatado que a referida obrigação não foi, total ou parcialmente, cumprida, pergunta-se: Quem deverá ser responsabilizado por esse fato? Resposta: A responsabilidade é do *Fulano De Tal!*

Aliás, é essa prática simplista que tem levado os Fiscos Federal, Estaduais e Municipais, em regra, a desconsiderarem a inteligência do art. 137 do CTN, na lavratura dos autos de infração, e, por conseguinte, na imputação da responsabilidade por infrações tributárias intencionais, conforme comentários já feitos neste ensaio.

2.3- A responsabilidade pessoal por infrações tributárias (CTN, art. 137).

Diz o CTN:

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 artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Nada obstante às possíveis e talvez merecidas críticas quanto à redação do citado artigo, mostra-se relevante iniciar a crítica buscando o sentido que o legislador pretendeu dar à palavra *pessoal*.

Ora, contextualizando o termo *pessoal*¹⁴ empregado no art. 137, apura-se que o legislador pretendeu deslocar a responsabilidade por infração tributária, que, originariamente é do sujeito passivo da obrigação tributária (principal ou acessória) envolvido no liame fático, para a pessoa do agente. Cabe, na sequência, indagar: quem é esse agente? Ouso afirmar que o agente referido pelo legislador sempre haverá de ser uma pessoa física, ou seja, aquela que

¹⁴ - **Pessoal:** **1** Pertencente ou relativo à pessoa. **2** Que é próprio e particular de cada pessoa. **3** Exclusivo de certa pessoa; individual.

praticou, conduziu ou determinou a prática do ato (comissivo ou omissivo) ocasionador da infração tributária. FERRAGUT¹⁵ diz que “A autoria das infrações descritas no artigo 137 é do agente, entendido tanto como o executor material de uma infração, quanto qualquer outra pessoa que tiver concorrido para a prática do delito, como partícipe ou mandante.”

Nesta linha de raciocínio, nota-se que o legislador ao utilizar a palavra *pessoal* prioriza a manifestação da vontade do agente, colocando a intenção presente no ato como critério decisivo para a imputação da responsabilidade. Ou seja, sempre que na infração tributária estiver presente a intenção de agir, seja ela comissiva ou omissivamente, a responsabilidade será da pessoa física que, material ou formalmente, tenha efetivado ou determinado a conduta tida como de “lesa-fisco”.

Ademais, é oportuno lembrar que nas situações em que o sujeito passivo originário for pessoa jurídica, e a infração tributária constatada esteja albergada pelo art. 137, haverá de fato, e *a priori*, uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica, que por consequência, levará à imputação da responsabilidade ao agente que tenha praticado, conduzido ou determinado a prática do ato. (V. g. diretores, gerentes, prepostos, empregados ou representantes, conforme cada caso).

De se ressaltar também, que o termo *pessoal* empregado pelo legislador afasta, inexoravelmente, qualquer argumento em defesa da solidariedade entre o sujeito passivo originário e o agente responsabilizado. Penso, portanto, incabível evocar-se o interesse comum para sustentar a solidariedade no caso de responsabilidade por infração tributária com supedâneo no art. 137 do CTN. Explicando: mesmo que a pessoa jurídica tenha capacidade financeira e liquidez para pagar os valores correspondentes a uma multa punitiva aplicada em virtude da prática de infração tributária albergada pelo art. 137, a responsabilidade pelo pagamento será única e exclusivamente do agente.

Entendo, ademais, que o regramento contido no art. 137 do CTN não labora somente a favor da Fazenda Pública, mas, também, a favor do sujeito passivo originário. Isso implica afirmar que o sujeito passivo originário poderá requerer ao Estado-jurisdição¹⁶ o redirecionamento da exigência do pagamento do valor correspondente à penalidade pecuniária a ele imposta ao(s) agente(s) quando a conduta, que ensejou o auto de infração, esteja albergada no que dispõe o artigo em comento. Entretanto, desconheço situação fática que tenha trilhado por esse caminho.

¹⁵ - *Op. cit.* Pág. 148.

¹⁶ - *Idem* nota 8.

Dando força à imaginação, exemplifico: determinado diretor e sócio de uma sociedade comercial, através de condutas evasivas, faz reduzir o lucro real do empreendimento, desviando o produto da evasão (logicamente que não contabilizado) para seu patrimônio pessoal. Constatado o fato pelo fisco, é aplicada pesada penalidade pecuniária contra a empresa, cujo valor é prontamente recolhido por ordem do sócio diretor, para não despertar a atenção dos demais investidores em relação ao desvio de lucros; porém, o recolhimento se efetiva com recursos da empresa. Neste caso, os sócios cotistas poderão utilizar-se do que dispõe o art. 137 do CTN para viabilizar o ressarcimento dos valores recolhidos pela empresa a título de multa sancionatória.

2.3.1 Por infração tributária também conceituada como crime ou contravenção.

Para verticalizar a crítica reflexiva, cabe analisar o disposto no inciso I do artigo em destaque, iniciando-se com a adaptação de sua redação: *A responsabilidade por infração será pessoal do agente quando a conduta definida na legislação tributária como infração, também esteja conceituada por lei penal como crime ou contravenção, salvo quando o agente praticá-la no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.*

Observa-se que a partir da simples adaptação redacional acima, que entendo não ter alterado o conteúdo da lei, a sua compreensão foi sobremaneira ampliada.

Ora, são muitos os casos no ordenamento jurídico em que uma mesma conduta é utilizada como suporte fático de tipificações distintas, ou seja, a mesma conduta é base descritiva de “fato-infração tributária” e de também de “fato-tipo penal”. Aliás, há outros tantos casos em que uma mesma conduta será tida, concomitantemente, por legislações distintas como: i) “fato-infração administrativa, ii) “fato-ilícito civil”; iii) “fato-ato de improbidade”; e iv) “fato-tipo penal”. Sabe-se que isto ocorre sem qualquer afronta ao princípio jurídico do *non bis in idem*.

Há autores que entendem que o dispositivo refere-se somente aos crimes contra a ordem tributária. Não é o que diz a lei. Apura-se teleologicamente que qualquer conduta que se caracterize como infração tributária e, concomitantemente, também esteja tipificada como crime ou contravenção terá sua responsabilidade direcionada para o agente que a praticou. E isso se deve em razão de que, estando determinada conduta tipificada como crime, a princípio, há de haver nela o elemento doloso envolvido.

Então, a aplicação do disposto no art. 137, I do CTN prescinde de qualquer intenção evasiva fiscal por parte do agente, bem como dos efeitos fiscais da conduta, bastando estar demonstrada a intenção do agente em praticar a conduta tipificada como crime. Para elucidar, registra-se como exemplo a situação em que um documento, particular ou público, matizado por falsidade material ou ideológica, tenha sido utilizado em liame fático que se projete na seara tributária, acarretando infração à legislação tributária (utilizar documento falso). Nesta situação resta inequívoca a responsabilidade do agente, em virtude de a conduta (utilizar documento falso) estar tipificada como crime no art. 304 do Código Penal.¹⁷

2.3.2 - Por infração tributária em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.

Inicia-se a análise a partir da seguinte observação registrada por FERRAGUT¹⁸:
“Sustenta-se que, nas situações contempladas nos incisos II e III do artigo 137, não estaríamos tratando de crimes ou contravenções, mas sim de infrações administrativas, pois não fosse assim o CTN não teria se referido, no inciso I, às ‘infrações conceituadas por lei como crimes e contravenções, e nos demais incisos somente às ‘infrações’”. Acrescenta a autora:
“Discordamos desse posicionamento por não vislumbrarmos a possibilidade de existência de dolo específico para condutas não tipificadas como crime ou contravenção.”

Observa-se que o motivo da discórdia da autora é irrelevante para a interpretação do dispositivo em tela, pois, enquanto no inciso I do art. 137 a lei exige que a conduta descrita como “fato-infração” também esteja concomitante descrita como “fato-crime”, nos incisos II e III isso não é imprescindível. De sorte que a análise dos incisos II e III deve cingir-se na órbita exclusiva do “fato-infração”.

Ora, resta evidente que para o agente ser responsabilizado consoante o disposto no inciso II, há de haver na definição do “fato-infração” a presença do dolo específico. Ou seja, deve constar expressamente a vontade de praticar o fato e de produzir um fim especial, isto é, a intenção de suprimir ou reduzir o tributo. Esta verificação autoriza afirmar que para prevalecer a imputação da responsabilidade pessoal ao agente, com fulcro no inciso II, a

¹⁷ - Código Penal - Art. 304 - Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os arts. 297 a 302: Pena - a cominada à falsificação ou à alteração.

¹⁸ - *Op. Cit.* Pág. 151.

NGASancionadora deverá trazer em seu critério material as circunstâncias inerentes ao dolo específico. Circunstâncias estas que são tidas como indispensáveis à incidência da norma sancionadora. É isso que o legislador determina ao registrar “*em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.*”

Aduz-se com exemplo de infração tributária enquadrada no inciso em comento: no antecedente: *deixar de submeter, total ou parcialmente, operação ou prestação tributável à incidência do imposto, mediante a emissão de documento fiscal com numeração ou seriação repetida*; e, em seu consequente: *multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto*. Neste exemplo, tem-se presente, na NGASancionadora, a vontade do agente em praticar o ‘fato-infração’: *emitir documento fiscal com numeração ou seriação repetida*, e a vontade de produzir um fim especial, ou seja: *deixar de submeter, total ou parcialmente, operação ou prestação tributável à incidência do imposto*.

2.3.3 - Por infração tributária que decorram direta e exclusivamente de dolo específico.

Aqui, também iniciamos a análise a partir da afirmação de FERRAGUT¹⁹:

O conteúdo do inciso III é controverso. A redação legal leva-nos a procurar uma distinção entre ‘infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar’ (inciso II), e ‘infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico’ (inciso III).

O que é decorrer de dolo específico? E qual o traço diferenciador entre essa conduta e a definida como dolo específico. Nem nós e nem a doutrina e a jurisprudência que pesquisamos. Parece-nos, pois, mais uma impressão legislativa, como outras constantes do CTN.

Ora, um primeiro ponto distintivo entre os incisos II e III citados pela autora, encontra-se explanado no item anterior deste ensaio. Vê-se que as infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar são aquelas em que as NGASancionadoras trazem, em seus critérios materiais, as circunstâncias inerentes ao dolo específico. Ao passo que no inciso III o dolo específico não está, necessariamente, no antecedente da NGASancionadora, e sim no liame fático em que se situar a infração tributária. Essa ilação é obtida a partir de uma leitura mais acurada das alíneas do inciso III; onde se observa em todas elas a palavra “contra”. Vejamos com grifo:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, **contra** aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, **contra** seus mandantes, preponentes ou empregadores;

¹⁹ - *Op. Cit.* Pág. 152.

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, **contra** estas.

Colocando-se em outra ordem os diversos enunciados prescritivos contidos no texto legal em exame, e, (re)escrevendo os mandamentos legais previstos nas alíneas “b” e “c”, num único enunciado, tem-se: i) *A responsabilidade é pessoal aos mandatários, prepostos ou empregados quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;* ii) *A responsabilidade é pessoal aos dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico contra as pessoas jurídicas.*

Observa-se que o verbo ‘*decorrer*’ significa “resultar de”, ou seja, esta palavra desempenha na frase contida no texto legal a função de ligação; ou seja, estabelece um vínculo necessário entre a infração tributária e outra conduta dolosa praticada pelo agente, não de natureza tributária, mas contra as pessoas determinadas pela lei. Isto é, nessa hipótese o dolo de *per se* não se dá contra a legislação tributária, mas sim contra o patrimônio do sujeito passivo originário de uma obrigação tributária (principal ou acessória).

Repisando, o agente busca, nessa hipótese, direta e intencionalmente fim diverso do suprimir ou reduzir o tributo, mas que, por conseqüência, implicou ou proporcionou uma infração tributária, mesmo que de natureza objetiva (art. 136). Aliás, vale lembrar a afirmação feita alhures, que o disposto no art. 137, III não veio a lume somente para laborar a favor da Fazenda Pública, mas, também, a favor das pessoas (físicas ou jurídicas) vítimas de ação dolosa de terceiros.

Ressalto, por fim, o risco assumido conscientemente na ousada exegese proposta, mas ela, além de estar justificada na questão inaugural deste ensaio, mostra-se também oportuna pela conhecida leniência da sociedade brasileira com a confusão entre o “público e o privado” que domina o pensamento coletivo “tupiniquim”, fato que, no nosso sentir, também leva grande parte do empresariado brasileiro a não separar o capital social da sociedade comercial dos seus patrimônios pessoais.

CAPÍTULO 3

3 - A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DECORRENTE DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA ALBERGADA PELO ART. 137 DO CTN.

3.1 – Generalidades.

Outro ponto que se mostra importante na presente crítica reflexiva é analisar o momento processo-temporal adequado para a imputação da responsabilidade por infrações albergadas no art. 137 do CTN. Obviamente que ao se definir qual(ais) o(s) momento(s) processual(ais) adequado(s) para a identificação do agente responsável por infração tributária classificada como intencional, estar-se-á definindo, também, a competência para tal imputação.

De se ressaltar, em preliminar, que no Estado Democrático de Direito há de haver nítida e harmônica separação das funções estatais inerentes à criação, à aplicação e à guarnição do ordenamento jurídico. Grosso modo, essa separação se dá: ao Poder Legislativo compete expedir as NGA's; ao Poder Executivo compete cumprir e fazer cumprir estas NGA's de forma imediata e direta, o que é feito, precipuamente, através de NIC's contidas nos atos administrativos expedidos pelos diversos órgãos da Administração Pública e; ao Poder Judiciário compete restabelecer, quando não cumpridas, o fiel cumprimento das NGA's, o que se efetiva através das NIC's consubstanciadas nas sentenças judiciais. Pode-se registrar, também, a função de fiscalizar a correta aplicação sistêmica do ordenamento jurídico desempenhada pelo Ministério Público e pelos Tribunais de Contas.

Compulsando-se a sistemática estipulada pelo CTN ²⁰, apura-se que compete à autoridade administrativa, investida legalmente da atribuição de fiscalização e arrecadação tributária, verificar a ocorrência do 'evento-fato', demonstrar a sua adequação à correspondente hipótese de incidência tributária descrita na lei, calcular o montante do tributo devido e, por conseguinte, identificar o responsável pelo pagamento (contribuinte ou responsável) e, caso seja constatada e comprovada a ocorrência de 'fato-infração tributária', deverá apurar a responsabilidade, aplicando-lhe a sanção correspondente.

Sabe-se das inúmeras concepções doutrinárias que foram construídas sobre o "lançamento tributário", isto é, sobre a atividade estatal de lançar os tributos. Paulo de Barros Carvalho diz que a interpretação é inesgotável, e que importa reconhecer que os processos de geração de sentido continuam incessantemente. E assevera:

²⁰ - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Foi nessa incessante busca epistemológica de lapidação dos conceitos que percebi ficar a compreensão da figura do lançamento mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras “norma”, “procedimento” e “ato”, tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. Importa dizer, se nos detivermos na concepção de que o ato é, sempre, o resultado de um procedimento e que tanto ato quanto o procedimento hão de estar, invariavelmente, previsto em normas do direito posto, tornar-se-á intuitivo concluir que norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente realidade.²¹

Portanto, em razão da apertada síntese deste ensaio, não serão aqui analisadas as diversas ‘teses’ sobre a natureza do lançamento tributário. Destarte, acolho prontamente, do manto doutrinário construído por Eurico Diniz De Santi²², as seguintes concepções: i) *Ato Administrativo* é norma jurídica; ii) *Normas jurídicas* são as significações dos enunciados prescritivos do direito positivo; iii) *Lançamento tributário* é o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional. iv) *Auto de infração* é o documento, a peça, o veículo, enfim, o suporte físico que veicula os enunciados das várias normas que se instalam na concretude, e v) Nada impede que um mesmo suporte físico [ou virtual] contenha “n” normas jurídicas; portanto um *auto de infração* pode veicular, em um só documento, *o ato-norma de lançamento, o ato-norma de imposição de multa pelo não pagamento, o ato-norma de imposição de multa de mora e, o ato-norma de imposição de multa instrumental.*

De fato, a prática fiscal-administrativa por mim vivenciada corrobora plenamente com a afirmação do autor. Efetivamente um único suporte, físico ou virtual, expedido pelo fisco, poderá trazer, e por regra traz, diversos atos-normas, que inobstante juntos, são de naturezas distintas; devendo, portanto, serem vistos separadamente.

Interessa-nos aqui, onde o objeto de estudo é a responsabilidade por infração tributária de natureza intencional, analisar apenas o *ATO-NORMA DE IMPOSIÇÃO DE MULTA INSTRUMENTAL* concebido por De Santi. Entretanto, utilizaremos a denominação de Norma Individual e Concreta Sancionadora – NICSancionadora, conforme já empregada neste ensaio.

3.2- Norma Individual e Concreta Sancionadora.

Pelo que dispõe o art. 149 do CTN, tem-se que quando constatada em determinado liame fático a ocorrência de qualquer infração à legislação tributária, a autoridade fiscal deverá, de ofício, proceder ao lançamento tributário correspondente. Porém, sabe-se que desse liame fático poderá ensejar a incidência de diversas NGA’s, ou seja, normas de

²¹ - *Op. Cit.* Pág. 438.

²² - DE SANTI. Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário.** São Paulo: Editora Max Limonad. 1996.

incidência tributária, normas de incidência de juros, normas de correção monetária relativas à obrigação tributária principal, e as normas de imposição de penalidades relativas ao descumprimento de deveres instrumentais. De sorte que o lançamento tributário deverá trazer tantas NIC's quantas forem as NGA's incidentes no liame.

Paulo de Barros Carvalho ²³, ensina:

As normas jurídicas têm a organização interna das proposições condicionais, em que se enlaça determinada consequência à realização de um fato. Dentro desse arcabouço, a hipótese refere-se a um fato de possível consequência, enquanto o consequente prescreve a relação jurídica que se vai instalar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto normativo (...) razão pela qual se fala em descritor e prescritor, sendo o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar o seu consequente.

Ora, tem-se que cada NGA exigirá, para a sua incidência, a introdução no sistema de uma NIC correlata. E isso se faz necessário para a individualização do mandamento contido na NGA. Então, é lícito afirmar que a NIC correspondente também deverá conter as mesmas proposições condicionantes citadas pelo Mestre; e, isso se impõe, pelo fato de que a incidência da NGA não se dará automática e concomitantemente com a ocorrência do evento do plano factual. Aliás, Paulo de Barros Carvalho ²⁴ assevera que *“a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta.”*

Então, no caso da ocorrência de infração tributária prevista em determinada NGA, tem-se que a NIC a ela correspondente deverá trazer em, seu antecedente, a perfeita comprovação descritiva do “fato-infração”, e, em seu consequente, deverá conter todos os dados necessários para instalação da relação jurídica sancionatória. Para tal, é imprescindível a correta identificação do sujeito passivo da relação jurídica pretendida nos exatos contornos estabelecidos pela lei, e, obviamente, há de trazer o objeto prestacional a ele imputado, ou seja, a sanção propriamente dita.

Estribado neste fulcro, pode-se afirmar que nos casos em que a autoridade fiscal constatar a prática de infração tributária intencional albergada pelo que dispõe o art. 137 do CTN, deverá proceder ao lançamento tributário que consubstancie a NICSancionatória correspondente, elegendo no critério pessoal de seu consequente, ou seja, no polo passivo da relação jurídica, diretamente a pessoa física do responsável conforme eleição do legislador (art. 137 do CTN).

²³ - *Op. Cit.* Pág. 137.

²⁴ - *Op. Cit.* Pág. 141.

Entretanto, consoante escólio de Paulo de Barros Carvalho²⁵:

...a cadeia sistemática de atos e termos, que dão sentido a existência ao procedimento administrativo tributário, (...) [são] uma sucessão de providências viradas ao fim precípua de se aplicar, de ofício, mas rigorosamente, a lei tributária. (...)...o procedimento administrativo tributário se traduz num plexo de formalidades, armadas para o escopo de exercitar o controle de legalidade de certos e determinados atos administrativos, como o lançamento, a imposição de penalidades e a notificação.

Nesta esteira, pode-se inferir que a imputação da responsabilidade ao agente, no caso de prática de infração tributária intencional albergada no art. 137 do CTN, poderá se dar em qualquer fase do procedimento administrativo fiscal, ou seja, desde o auto de infração até a decisão final na esfera administrativa. Isso é possível porque as decisões proferidas no curso do “contencioso administrativo” poderão, conforme o caso, introduzir novas NICSancionadoras, em substituição às anteriores. Posto isso, conclui-se que as decisões proferidas no curso do procedimento administrativo, em primeira ou segunda instâncias, poderão alterar o critério pessoal da NIC, modificando o sujeito passivo da relação tributária sancionadora, para eleger o agente cuja conduta intencional tenha contribuído, direta ou indiretamente, à ocorrência da infração tributária nos termos do art. 137 do CTN. Ou ainda, usando a linguagem de De Santi, o *ATO-NORMA DE IMPOSIÇÃO DE MULTA INSTRUMENTAL* somente se tornará definitivo com o esgotamento de todas as possibilidades de reexame no âmbito administrativo.

Entretanto, de se ressaltar que após a atribuição da responsabilidade ao agente, há de ser, sempre, a ele garantido o contraditório e a ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes. Esta assertiva mostra, por si, a impossibilidade de se atribuir a responsabilidade pessoal ao agente (art. 137) mediante a simples inclusão de seu nome na Certidão de Dívida Ativa correspondente a determinado crédito tributário, em cuja fase de constituição, não tenha sido a ele imputada a responsabilidade pessoal, por evidente afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Por onde concluir-se que, ultimado o “contencioso administrativo” com o advento da decisão final irreformável na esfera administrativa (= NICSancionadora definitiva no âmbito administrativo), a Fazenda Pública não poderá mais, de ofício, imputar a responsabilidade pessoal ao agente.

3.3 –A Portaria nº 2.284, de 29/11/2010 da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A recente Portaria nº 2.284 introduzida no sistema normativo brasileiro em 29/11/2010 demonstra um despertar (legislativo) do Fisco Federal para as questões até aqui

²⁵ -Op. Cit. Págs. 786 e 787.

analisadas. Consoante o enunciado-enunciado contido no art. 1º da citada Portaria, extraí-se a seguinte norma de estrutura: “*Os processos de determinação e exigência de créditos tributários relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nas hipóteses em que houver pluralidade de sujeitos passivos (...), “de uma mesma obrigação tributária”*”²⁶, serão disciplinados conforme o disposto nesta Portaria.

Do texto legal em análise, especificamente de seu art. 2º, pode ser identificada mais uma norma de estrutura determinando que quando a autoridade fiscal encontrar, durante o procedimento de lançamento tributário, indicativos de que terceiras pessoas poderão também ser responsabilizadas pelo crédito tributário em constituição, além da identificação do sujeito passivo original, ela deverá reunir as provas necessárias para caracterizar a responsabilidade destes terceiros, formalizando essa imputação múltipla no auto de infração ou lançamento correspondente, e, por fim, impõe à necessária identificação de todos aqueles a quem tenha sido imputada responsabilidade pelo crédito tributário constituído.

Em que pese tardia e mal estruturada, a regulamentação da matéria no âmbito da Receita Federal do Brasil é bem vinda, pois busca garantir a todos (Fazenda Pública e contribuintes) o contraditório e a ampla defesa. Entretanto, deve-se registrar a lamentável e imperdoável não regulamentação expressa da responsabilidade pessoal do agente disposta no ‘quase-esquecido’ art. 137 do CTN.

Por outro lado, calçado no que foi até aqui exposto, pode-se afirmar, a título de crítica, que não há possibilidade jurídica de haver pluralidade de sujeitos passivos nas hipóteses de responsabilidade pessoal do agente albergadas pelo art. 137. Ou seja, constatada a ocorrência de infração tributária intencional, a autoridade fiscal deverá eleger, direta e exclusivamente, o sujeito passivo por responsabilidade, qual seja, o agente da infração tributária tida como intencional.

Ademais, a Portaria em análise também pecou ao não tratar, detalhada e separadamente, as diversas relações jurídicas decorrentes do mesmo liame tributário, conforme comentário do item 3.1. acima; pois, ousou afirmar que somente com o reconhecimento da pluralidade de relações jurídicas é que se poderá falar em pluralidade de sujeitos passivos ainda

²⁶ - Expressão contida na enunciação-enunciada da portaria: *Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária.*

na fase de lançamento do tributo, isto é, um sujeito passivo para cada uma das relações jurídico-tributárias nascidas de um mesmo liame apurado pelo Fisco.

Registre-se, por fim, que as demais hipóteses de responsabilidade (sucessão, transferência e de terceiros) que poderão restar abrangidas pela regulação da Portaria em análise não serão aqui estudadas, por serem alheias ao objeto deste ensaio.

Outro ponto que deve ser advertido é que a forma genérica adotada pela Portaria, isto é, a *pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária*, poderá mudar radicalmente a histórica postura do Fisco, que outrora elegia em seus lançamentos, única e exclusivamente, a pessoa jurídica como responsável por infrações tributárias intencionais, poderá passar a visualizar em todas as situações a pluralidade de sujeitos passivos enunciada na indigitada Portaria, o que resultará na inclusão dos sócios gerentes (pessoas físicas), independentemente do tipo da infração. Concretizada essa postura do Fisco, ficará patente a continuidade do descaso ao que efetivamente determina o art. 137 do CTN.

CONCLUSÃO

Em que pese a superficialidade da reflexão crítica exposta, e sem embargo às suas possíveis lacunas e inconsistências, extrai-se dela, à guisa de conclusão, as seguintes assertivas:

i. Nos quase 50 anos de vigência do Código Tributário Nacional muito pouco foi produzido, no campo doutrinário e jurisprudencial, sobre a responsabilidade pessoal do agente por infrações tributárias previstas no ‘quase- esquecido’ artigo 137 do Código.

ii. Nos tributos cujo lançamento seja por homologação, são os deveres instrumentais a cargo do contribuinte que traduzem em linguagem própria do Direito Tributário os critérios (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) da Regra Matriz de Incidência Tributária, de tal sorte, que o não cumprimento total, ou parcial (incorreções e inconsistências) em qualquer um dos deveres instrumentais correlatos a determinado tributo acarretará infração tributária.

iii. As infrações tributárias poderão ter origem na inadequada e equivocada interpretação da norma jurídica geral e abstrata que determina a incidência tributária, ou simplesmente no descumprimento de deveres instrumentais. Portanto, pode-se designar as primeiras como **INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS INCIDENCIAIS**, e as segundas como **INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS INSTRUMENTAIS**.

iv. Toda infração tributária pressupõe uma conduta que lhe deu causa, podendo estar ou não matizada pelo caráter volitivo do agente. Então, por esse critério, pode se classificar as infrações tributárias em **INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS INTENCIONAIS** quando presente, direta ou indiretamente, a intenção do agente em praticar a conduta determinante, e, **INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO-INTENCIONAIS**, quando ausente esse caráter volitivo no ato comissivo ou omissivo que ensejou a infração.

v. A utilização da técnica legislativa “fato-infração → sanção-multa”, ou seja, a descrição da conduta infracional tributária e a conseqüente sanção, mostra-se mais apropriada para a correta construção da norma geral e abstrata sancionadora e, por conseqüência, a sua perfeita compatibilidade à norma individual e concreta correspondente à imputação da responsabilidade pela sanção nela prevista.

vi. A responsabilidade administrativa tributária orbita exclusivamente a esfera administrativa, portanto, a responsabilidade referida nos artigos 136 e 137 do CTN são pertinentes apenas às infrações tributárias, que encontram regramento próprio no Direito Tributário Penal; estes artigos jamais poderão regular os delitos fiscais, que inobstante decorerem do mesmo liame fático, terão sua responsabilidade regradada por conceitos e princípios próprios do Direito Penal Tributário.

vii. A utilização da palavra *pessoal* no *caput* do art. 137 do CTN denota a intenção do legislador em priorizar, na eleição do sujeito passivo da relação tributária

sancionatória, a manifestação da vontade do agente, colocando a intenção presente no ato comissivo ou omissivo como critério decisivo na imputação da responsabilidade pela prática intencional de infração à legislação tributária.

viii. A responsabilidade tributária será sempre pessoal do agente quando: a) ficar demonstrada a intenção do agente na prática de qualquer conduta tipificada como crime ou contravenção, mesmo que nessa conduta não esteja presente diretamente a intenção evasiva fiscal por parte do agente, bastando apenas haver nexos entre a conduta criminosa por ele praticada; b) constar do critério material da própria Norma Geral e Abstrata Sancionadora as circunstâncias inerentes ao dolo específico, ou seja, do ‘fato-infração’ constar a vontade de praticar o fato e de produzir o fim específico de suprimir ou reduzir tributo; e, c) presente o nexo causal entre a infração tributária e qualquer conduta dolosa, não necessariamente de natureza tributária, mas que tenha sido praticada pelo agente contra pessoas determinadas em lei.

ix. Considerando que, segundo o CTN, compete à autoridade administrativa, investida legalmente da atribuição de fiscalização e arrecadação tributária, verificar a ocorrência do ‘evento-fato’, demonstrar a sua adequação à correspondente hipótese de incidência tributária descrita na lei, calcular o montante do tributo devido e, por conseguinte, identificar o responsável pelo pagamento (contribuinte ou responsável) e, caso seja constatada e comprovada a ocorrência de ‘fato-infração tributária’, deverá, também, apurar a responsabilidade, aplicando-lhe a sanção correspondente. Essa autoridade, antes de imputar a responsabilidade por infração, deverá averiguar se, no liame fático apurado, estão presentes as circunstâncias que ensejam a responsabilidade pessoal do agente previstas no art. 137 do CTN.

x. Um mesmo liame tributário (auditoria fiscal) poderá implicar incidência de diversas normas gerais e abstratas, o que ensejará a introdução de diversas normas individuais e concretas no sistema.

xi. Um único suporte, físico ou virtual, (Auto de infração – Notificação Fiscal) emitido pelo Fisco, poderá trazer, e por regra traz, diversas normas individuais e concretas, que inobstante juntos, são de naturezas distintas; devendo, portanto, serem vistos separadamente.

xii. Constatada pelo Fisco a ocorrência de infração tributária, deverá ser produzida e introduzida no sistema a norma individual e concreta correspondente, que traga em seu antecedente, a perfeita comprovação descritiva do “fato-infração”, e, em seu consequente, todos os dados necessários para instalação da relação jurídica sancionatória, e, para tal, é

imprescindível a correta identificação do sujeito passivo da relação jurídica pretendida nos exatos contornos estabelecidos pela lei.

xiii. A imputação da responsabilidade ao agente, no caso de prática de infração tributária intencional albergada no art. 137 do CTN, poderá se dar em qualquer fase do procedimento administrativo fiscal, ou seja, desde o auto de infração até a decisão final na esfera administrativa, desde que seja garantido ao agente o contraditório e a ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes.

xiv. As regras sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária, introduzidas no sistema pela Portaria da RFB nº 2.284/10, em que pese tardias e mal estruturadas, são bem vindas ao sistema, pois buscam garantir a todos (Fazenda Pública e contribuintes) o contraditório e a ampla defesa; entretanto, é lamentável e imperdoável este instrumento normativo não ter, expressa e adequadamente, se referido à imputação da responsabilidade pessoal do agente disposta no ‘quase-esquecido’ art. 137 do CTN.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 - CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo. Malheiros, 1994.
- 2 - CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- 3 - COSTA JÚNIOR, Paulo José. DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- 4 - DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- 5 - DICIONÁRIO MICHAELIS DA LÍNGUA PORTUGUESA.

Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues>. Acesso: 23/09/2011.

- 6 - FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009.

- 7 - VILA NOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1999.

- 8 - WIKIPÉDIA.

Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Conduta>. Acesso em: 25/09/2011.