

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP

JOÃO BAPTISTA ALVES SILVEIRA SOUZA

A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO-DELITUOSAS E A  
VISÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

São Paulo  
2014

JOÃO BAPTISTA ALVES SILVEIRA SOUZA

A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO-DELITUOSAS E A  
VISÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

Trabalho de Monografia apresentado à Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo – COGEAE  
– Coordenadoria Geral de Especialização,  
Aperfeiçoamento e Extensão

Orientador: Luciano de Almeida Pereira

São Paulo  
2014

## DEDICATÓRIA

Em primeiro lugar ao meu pai José Anselmo Silveira Souza, por ser o exemplo de homem e ser humano espetacular que eu aprendi a enxergar e a seguir em todos os momentos. Obrigado Pai, por me amar de forma tão simples e completa, pelos abraços, conselhos, estímulos e incentivos dados com tanto cuidado, atenção e amor. Pai é um orgulho tê-lo como amigo, companheiro, exemplo, um verdadeiro espelho para mim. Serei grato, eternamente.

A minha mãe Joseti Viana Alves, por zelar pelo meu futuro, cuidando delicadamente do meu presente com um amor e preocupação inexplicáveis. Obrigado Mãe, por me dar sua mão e me ajudar a levantar das quedas da vida, por enxugar minhas lágrimas e me fazer sorrir. Por me mostrar com seus atos que sempre há uma esperança, uma nova etapa a ser construída. Amo-te.

As minhas tias em especial, Joana Silveira Souza Koda e Sofia Cândida Silveira Souza, por serem o exemplo de amor, luta, fé e dedicação. Por terem me acompanhado em toda essa trajetória e terem me dado a oportunidade de chegar até aqui. Obrigado por serem tias maravilhosas, que não medem esforços nunca para nos verem felizes. Amo vocês de forma inexplicáveis.

Aos meus avós, Maria do Rosário Silveira Souza e Geraldo Caetano de Souza, que são a base de tudo, a quem devo muito e a quem sou muito grato.

Aos meus tios e tias, Amadeu, Carlos, Domingos, Luiz Carlos, Aroldo, Jorge (*in memorium*), Marinalda, Solange, Nicélia e Vera que sempre me deram toda atenção necessária e ensinamentos durante toda a minha formação pessoal.

Aos meus irmãos Alexandre Alves Silveira Souza, Simon Rafael Alves Silveira Souza e Isabela Alves Silveira Souza; meus primos Samir, Sâmia, Geórgia, Amanda, Anna Clara,

Pedro Luiz e meu amigo Marcelo “Di Totta”, pelo companheirismo e bons momentos vividos sempre.

A minha namorada Aline de Souza Pereira, que esteve ao meu lado no momento em que mais precisei de apoio, me fazendo seguir em frente e me mostrando que eu não poderia desistir. Obrigado amor, pela paciência, ajuda, fidelidade, companheirismo, por me confortar e por me fazer a pessoa mais feliz do mundo. Amo-te.

João Baptista Alves Silveira Souza

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente a Deus, pelo fôlego de vida, pela prova de amor eterno, por não nos deixar sozinhos em momento algum. Por nos proteger, guiar, perdoar, renovar nossas forças, nossas esperanças e nossa fé. Por ser nosso refúgio, consolo, amigo. Por não nos deixar desistir dos nossos objetivos durante toda a graduação, e por nunca deixar de nos iluminar.

Ao Professor Luciano de Almeida Pereira pela orientação, dedicação e atenção durante o desenvolvimento do presente trabalho de Monografia.

## EPÍGRAFE

“É melhor tentar e falhar, que preocupar-se e ver a vida passar. É melhor tentar ainda em vão, que sentar-se fazendo nada até o final. Eu prefiro na chuva caminhar, que em dias tristes em casa me esconder. Prefiro ser feliz, embora louco, que em conformidade, viver” (Martin Luther King)

## RESUMO

A presente monografia visa discutir a responsabilidade existente ao responsável tributário (sujeito passivo indireto), no que diz respeito ao cumprimento de um dever jurídico, ou seja, a obrigação que a ordem jurídica imputa a determinada pessoa em razão da violação da norma jurídica. Para tanto, foram estudados os princípios existentes no ordenamento jurídico tanto na visão dos doutrinadores pátrios, bem como na jurisprudência dos tribunais brasileiros, aplicados ao Direito Tributário tendo como foco a Responsabilidade por Infrações Tributárias.

Com o objetivo de proporcionar um exemplo prático à discussão, analisa-se a ocorrência da responsabilidade, uma vez que exista, indispensavelmente, um fato gerador de um dano a alguém; outra pessoa tenha o dever jurídico de reparar o dano; e por último, o dever de reparar seja imposto por lei. Por conseguinte, utiliza-se a norma adotada pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal do Brasil.

Palavras-chaves: Constituição Federal de 1988. Código Tributário Nacional. Responsabilidade Tributária. Infração Tributária. Responsável Tributário.

## ABSTRACT

This thesis aims to discuss the existing liability to tax charge (taxable indirect) with respect to compliance with a legal duty, or obligation that the law imputes to a person on grounds of violation of the rule of law. To that end, we studied the principles in the legal system both in view of patriotic scholars, and case law in the Brazilian courts, applied to the Tax Law with a focus on Liability for Tax Violations.

In order to provide a practical example of the discussion, we analyze the occurrence of liability, since there is indispensably a taxable event of an injury to someone, another person has a legal duty to repair the damage and, finally, the duty to repair is required by law. Therefore, we use the standard adopted by the National Tax Code and the Constitution of Brazil.

Key - words: Federal Constitution of 1988. Tax Code. Tax Liability. Violation Tax. Head Tax.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
------------------------	-----------

### **CAPÍTULO 1**

#### **A INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

1.1. CONCEITO DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	11
1.2. OS PRINCÍPIOS CONCERNENTES ÀS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	17
1.3. ELEMENTOS DA INFRAÇÃO.....	19
1.4. SANÇÕES DA ORDEM JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	25

### **CAPÍTULO 2**

#### **A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

2.1. NASCIMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	31
2.2. RESPONSABILIDADE JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	32
2.3. A CLASSIFICAÇÃO DAS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS.....	34

### **CAPÍTULO 3**

<b>A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>37</b>
--	-----------

### **CAPÍTULO 4**

<b>EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE.....</b>	<b>43</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>49</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>50</b>

## INTRODUÇÃO

A presente pesquisa será uma dissertação sobre A Responsabilidade por Infrações Tributárias Não-Delituosas e a Visão do Direito Tributário Sancionador tendo em vista a análise do perfil da infração tributária, a responsabilidade tributária e a responsabilidade jurídica do infrator. No direito positivo brasileiro pode-se destacar diversos tópicos relacionados à responsabilidade tributária como o seu surgimento, os sujeitos responsáveis, a sua classificação, os elementos constitutivos, os princípios norteadores, exclusão da responsabilidade e etc.

O trabalho, em tela, tem como foco a responsabilidade por infrações tributárias não-delituosas e a visão do direito tributário sancionador, ou seja, a responsabilidade pelas infrações estritamente tributárias nas quais não envolvam diretamente o Direito Penal Tributário.

A partir do método analítico dedutivo será analisada a infração tributária, bem como a responsabilidade do infrator, mais especificamente, o responsável. É preciso destacar que existem algumas polêmicas referentes ao tema abordado. Uma polêmica existente refere-se ao artigo 136 do Código Tributário Nacional, em que se discute qual a pretensão do legislador com relação à responsabilidade do agente. Outra polêmica trata da sujeição passiva direta e indireta do infrator tributário. Há também a natureza punitiva ou moratória das multas, e por fim, a sucessão da responsabilidade por infrações e a extensão.

Por conseguinte, boa parte da doutrina entende que se trata da teoria da responsabilidade objetiva. Por outro lado, há também uma parcela da doutrina que entende de forma diversa. Tal doutrina por sua vez ensina que a responsabilidade na verdade deve ser interpretada como sendo objetiva presumida. Cabe, portanto, ao interessado fazer prova de que teve a intenção de cumprir a norma para tentar não ser responsabilizado.

## CAPÍTULO 1 – A INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 1.1. CONCEITO DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O conceito de infração como afirma Zelmo Denari é “a violação de uma norma de conduta prevista no ordenamento jurídico ou em simples cláusula contratual resultante de um acordo de vontades, quer se trate de matéria de direito público, quer de direito privado”<sup>1</sup>.

Ocorrendo uma violação da norma jurídica ou a inobservância da cláusula contratual, o ordenamento jurídico prevê a aplicação de um castigo. Esta reação do ordenamento de caráter repressivo recebe o nome de sanção, categoria jurídica indissociável de seu antecedente lógico, que é a infração. Desta forma, temos que “a infração, como um *prius* é o evento cuja concreta ocorrência, em razão de sua nocividade social, deflagra a cominação do seu *posterius*, ou seja, a sanção”<sup>2</sup>.

As infrações tributárias podem nascer através da violação das normas que disciplinam a instituição e cobrança de tributos, ou seja, são as normas de direito tributário material; ou pela violação das normas de direito tributário formal, sendo aquelas que regulam a atividade da Administração bem como os deveres dos contribuintes.

Bem explica Zelmo Denari ao dizer que:

“A infração tributária pode-se exteriorizar como violação de quaisquer das duas modalidades normativas. Assim, podemos aludir à *infração tributária material*, quando o contribuinte viola normas jurídicas de previsão do fato gerador, alíquotas, base de cálculo do tributo (nesta hipótese, costuma ser autuado por “falta de recolhimento do tributo”) e ainda à *infração tributária formal*, quando o contribuinte infringe

---

<sup>1</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 3.

<sup>2</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 3.

normas de conduta fiscal (v. g., falta de emissão de nota fiscal ou da entrega de declaração ao Fisco)”<sup>3</sup>.

Continua o aludido autor dizendo que:

“As infrações tributárias são punidas com sanções objetivas que afetam, prioritariamente, o patrimônio do infrator, podendo atingir seus bens empresariais ou particulares, sua atividade industrial, comercial ou profissional, ou restringir até seus direitos”<sup>4</sup>.

O Fisco utiliza-se, para ambos os casos, da aplicação de sanção como penalidade pecuniária, também conhecida como multa por infração. As penalidades pecuniárias apresentam o caráter de sanção de ato ilícito diferentemente dos tributos. Os tributos se prestam para a obtenção de receitas orçamentárias enquanto que as penalidades são atribuídas as receitas eventuais infligidas pelos contribuintes, em razão do descumprimento de deveres fiscais legalmente previstos. Contudo, apesar das penalidades pecuniárias não possuírem natureza jurídica idêntica dos tributos, elas devem observar o regime jurídico próprio dos tributos é o que se extrai do parágrafo 1º, do artigo 113 e artigo 121, ambos do CTN.

Ademais cabe ressaltar que o contribuinte pode descumprir a obrigação de recolher o tributo devido dentro do prazo estabelecido. Neste mister, surge a multa de mora. Zelmo Denari utiliza-se dos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro, que defende a natureza sancionatória, punitiva e não-indenizatória das multas de mora a seguir:

“Em direito civil e mesmo em direito publico o dever de indenizar ou ressarcir exige uma medida de proporcionalidade entre o dano efetivo, sua quantificação, e o ressarcimento, deduzindo-se a relação com base em elementos concretos e precisos.

No caso das chamadas ‘multas moratórias’ dita relação inexistente. Elas são impostas ‘*ex lege*’; previamente, a critério do legislador, via de regra em bases fixas dilargadas, como por exemplo, 100% do tributo

---

<sup>3</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 12.

<sup>4</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 13.

pago. (*Omissis.*) As multas moratórias são desnublidamente punitivas, nunca ressarcitórias”<sup>5</sup>.

A sanção para ser aplicada necessita de um prévio procedimento constitutivo que, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. Sendo que a tipificação da infração cometida funciona como pré-requisito para a cominação da penalidade.

As multas de mora, por sua vez, não dependem de constituição visto que estão previstas na legislação tributária. Por conseguinte, são aplicadas pela fiscalização *ex vi legis*.

A Infração Tributária nos dizeres de Sergio Pinto Martins é “decorrente da inobservância da legislação tributária, como ocorre com o pagamento incorreto do tributo”<sup>6</sup>.

Nos ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira “as infrações podem ser classificadas em substanciais e formais”<sup>7</sup>. Sérgio Pinto Martins simplifica a matéria ao dizer que:

“Infração substancial é a que decorre do descumprimento da obrigação tributária principal, e abrange o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. A infração substancial viola o próprio poder de tributar do sujeito ativo.

Infração formal ocorrera quando houver descumprimento da obrigação tributária acessória, de procedimentos que o contribuinte deveria observar. Compreende a infração formal, a violação do poder de regular e de regulamentar”<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Sacha Calmo Navarro Coelho, *Infrações tributárias e suas sanções*, São Paulo, Resenha Tributária, 1982, p. 74 in COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 23.

<sup>6</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 224.

<sup>7</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 215.

<sup>8</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 226.

Ainda nos ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira “em razão do grau de culpabilidade, as infrações podem ser objetivas e subjetivas”<sup>9</sup>. Novamente Sérgio Pinto Martins doutrina:

“As infrações objetivas dizem respeito à não-observância da legislação tributária, porém não há intenção ou culpa do agente em praticar o ato. Mesmo assim ao agente é atribuída uma penalidade.

As infrações subjetivas dizem respeito à pessoa do agente. São divididas em culposas e dolosas.

Nas infrações culposas, o contribuinte não tem a intenção de praticar o ato, mas o faz em decorrência de negligência, imprudência ou imperícia. As infrações dolosas dizem respeito à vontade do agente em praticar o ato, como sonegação, fraude ou conluio”<sup>10</sup>.

Tratando-se das Infrações Tributárias temos que destacar o concurso das mesmas, bem como a pluralidade das sanções a ser aplicadas. O concurso de infrações, diz respeito à conduta do infrator na qual mais de uma, ação ou omissão, pratica duas ou mais infrações. Ademais, pode o infrator por meio de uma única ação ou omissão, praticar duas ou mais infrações. Por fim, a pluralidade de sanções é a solução mais apropriada para tais condutas do contribuinte infrator.

Na hipótese de duas ou mais, ação ou omissão, há o concurso material de infrações. Existe, portanto, a semelhança na área penal, conforme artigo 69 do Código Penal. A solução mais adequada para a pluralidade de infrações é “a cumulação das penalidades pecuniárias previstas na legislação tributária”<sup>11</sup>. Isto ocorre pela fiscalização, ao constituir o crédito tributário, lavra-se o auto de infração contra o contribuinte, determina-se quais as infrações existentes e, por último, propõe-se as penalidades cabíveis a ser aplicadas.

Por outro lado, mediante uma só ação ou omissão, se o agente infrator comete duas ou mais infrações existe o concurso formal de infrações. A solução é a “aplicação da pena mais grave (cf. art. 70 do CP), segundo o princípio *poena major absorbet minorem*”<sup>12</sup>. Paulo José da

<sup>9</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 215.

<sup>10</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 226.

<sup>11</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 26.

<sup>12</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 26.

Costa enfatiza que “o que caracteriza o crime formal e que justifica o tratamento penal mais brando (cúmulo jurídico) não é a unidade da conduta, mas a unidade do elemento subjetivo que impulsiona a ação”<sup>13</sup>.

Destarte, podemos ainda destacar as chamadas infrações tributárias continuadas, conforme disciplina Zelmo Denari ao dizer que:

“A ocorrência de violações continuadas à lei tributária, caracterizadas pela prática sucessiva de infrações da mesma espécie, de tal sorte que, presentes as condições de tempo, lugar e maneira de execução, possam, ser qualificadas como infrações continuadas”<sup>14</sup>.

Um exemplo para ilustrar tal situação jurídica é o que decorre da falta sistemática de emissão de documentos fiscais. A solução para essa possibilidade jurídica é o mesmo tratamento do concurso material de infrações, ou seja, as penas pecuniárias aplicadas às infrações cumulam-se, apesar de ser continuadas.

Ad argumentandum, na visão do doutrinador Paulo de Barros Carvalho com sua prestigiada tese da Regra-Matriz de Incidência Tributária nos ensina que:

“As normas jurídicas que põem no ordenamento as sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência. Têm uma hipótese descritora de um fato do mundo real e uma consequência prescritora de um vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos. A proposição-hipótese está ligada à proposição-tese ou consequência pelo conectivo *dever-ser* na sua função neutra, enquanto outro conectivo deôntico, modalizado nas formas *permitido*, *obrigado* ou *proibido*, une os sujeitos da relação – credor e devedor”<sup>15</sup>.

O antecedente da regra sancionatória estabelece fato ilícito qualificado pelo não cumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência, ou seja, é a não

---

<sup>13</sup> Paulo José da Costa Jr., Comentários ao Código Penal, 3. ed., São Paulo, Saraiva, v. 1, p. 366 in COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 26.

<sup>14</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 27.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 591.

prestação do objeto da relação jurídica tributária. Tal conduta é considerada como antijurídica, por violar o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária. Sendo assim, ilícito ou infração tributária são categorias relativas ao mundo fático.

O autor da conduta ilícita ao titular do direito violado, abstratamente, vincula-se ao antecedente ou suposto da norma sancionadora (relação deontica). No que tange às penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o nexó também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovido a título de sanção.

Com relação à outra espécie de sanção, que não é a multa ou penalidade pecuniária, a relação não se modifica na sua estrutura básica, alterando-se apenas o objetivo da prestação, que será um *fazer* ou *não fazer*.

No campo do esquema metodológico da regra-matriz traz a descrição hipotética do fato ilícito ou infração, e bem assim do conseqüente, que nos leva à prescrição dos elementos que compõem o nexó sancionatório. Os critérios da hipótese tributária ressaltam para o antecedente da norma sancionatória, que tem o seu critério material – uma conduta infringente de dever jurídico –, um critério espacial – a conduta há de ocorrer em certo lugar – e um critério temporal – o instante em que se considera acontecido o ilícito. Por sua vez, na conseqüência há o critério pessoal – o sujeito ativo será aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa, e o sujeito passivo o que deve pagá-la – e um critério quantitativo – a base de cálculo da sanção pecuniária e a percentagem sobre ela aplicada.

Pois bem, na matéria tributária a infração pode surgir da não prestação do tributo (valor pecuniário), ou do descumprimento de deveres instrumentais ou formais. Por fim, Paulo de Barros Carvalho define infração tributária como “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”.

## 1.2. OS PRINCÍPIOS CONCERNENTES ÀS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Miguel Reale conceitua os princípios da seguinte maneira:

“Princípios são ‘verdades fundantes’ de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pela necessidade da pesquisa e da *práxis*”<sup>16</sup>.

Ademais, Zelmo Denari é enfático ao dizer que:

“Os princípios, portanto, integram o conhecimento jurídico como proposições supranormativas, verdadeira *ratio essendi* das normas e dos institutos jurídicos. No plano hierárquico, são superiores às normas jurídicas, pois determinam-lhes o alcance e o sentido. Em decorrência, as normas que contrariam os princípios incorrem em inconstitucionalidade, se a sede principiológica for constitucional, ou em ilegalidade, se a sede for infraconstitucional”<sup>17</sup>.

Dentre os vários princípios que regem o Direito Tributário, destacam-se aqueles que em “virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes”<sup>18</sup>. São eles os princípios da legalidade, da ampla defesa, da igualdade, da retroatividade benigna e, por último, da interpretação mais favorável.

O princípio da legalidade encontra-se descrito no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Em nível infraconstitucional, tal princípio é reafirmado no artigo 97, inciso I, do Código Tributário Nacional em que “somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção”.

---

<sup>16</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p.299.

<sup>17</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 46.

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 62.

Sérgio Pinto Martins ensina que:

“Defende o patrimônio privado do cidadão, constituindo, em regra, um direito e uma garantia individual mantidos pela Constituição. Esta disposição decorre da necessidade que tem o cidadão, no que tange a sua segurança e à de seu patrimônio, de conhecer as exigências tributárias que podem onerar sua atividade econômica. A lei é sempre, em qualquer situação, o único meio de manifestação possível de consentimento dos obrigados à imposição tributária”<sup>19</sup>.

Já o princípio da ampla defesa, previsto expressamente na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, estabelece aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a esta inerentes.

Zelmo Denari ensina que:

“Propõe-se, de outra parte, compor o conflito de interesses que dimana do procedimento impositivo, solvendo, através de julgamento regular, a respectiva lide tributária, mediante os mecanismos de uma verdadeira “jurisdição administrativa”.

Em nosso país, a “jurisdição *administrativa*”, construída a reboque da verdadeira *jurisdictio*, costuma atuar através de duas instâncias administrativas, ambas encarregadas da função constitutiva do crédito tributário. Consolida-se, assim, a idéia de que na jurisdição administrativa também se aplica o princípio do “duplo grau de jurisdição administrativa” nos planos federal, estadual e mesmo municipal, nas capitais dos Estados”<sup>20</sup>.

Pelo princípio da retroatividade benigna temos a retroatividade como regra em relação às leis mais favoráveis (*lex mitior*) ao contribuinte, conforme disciplina o artigo 106 do Código Tributário Nacional. A lei tributária que prevê sanções fiscais mais graves não se aplica a infrações ocorridas antes de sua vigência, isto porque, são irretroativas.

Vale mencionar o ensinamento de Zelmo Denari ao dizer que:

“Desta forma, se a lei tributária nova extinguir infrações ou reduzir penalidades pecuniárias aplicadas ao contribuinte, não se furtarão a

---

<sup>19</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 84.

<sup>20</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 50.

cumpri-la os aplicadores da norma enquanto o respectivo processo de cobrança pender de julgamento, na esfera administrativa ou judicial”<sup>21</sup>.

Por fim, temos o princípio da interpretação mais favorável que diz respeito à interpretação mais favorável ao acusado, de acordo com no artigo 112 do Código Tributário Nacional. No direito a “*ordem jurídica-tributária*, constitui regra de boa hermenêutica recepcionar a interpretação mais favorável ao infrator, podendo o intérprete recorrer à analogia *in bonam partem*”<sup>22</sup>.

### 1.3. ELEMENTOS DA INFRAÇÃO

No direito tributário com foco nas infrações podemos determinar três elementos que a caracterizam. São eles: a ação, a antijuridicidade e a culpabilidade.

A ação pode ser entendida como a representação da ocorrência de um fato típico, ou seja, uma conduta já tipificada na norma jurídica tributária. A ação como infração é sempre acompanhada de um juízo de tipicidade, conforme ensina Zelmo Denari. Ademais, em se tratando da ordem jurídica tributária, o tipo, é utilizado para identificar as condutas infratoras, mas também, serve como juízo de atipicidade no qual exclui os fatos atípicos (condutas não-infratoras).

O fato típico tributário pode se dá de duas formas distintas, de acordo com a conduta do infrator, ou seja, comissiva ou omissiva. Caso haja o descumprimento da norma proibitiva, o agente comete uma ação infratora visto o comportamento ativo de realizar algo proibido. Por outro lado se o agente não cumpre seus deveres perante o Fisco, comete uma infração omissiva pelo comportamento negativo. Há nessa situação, portanto, a inobservância das normas preceptivas.

---

<sup>21</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 53.

<sup>22</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 54.

Já a antijuridicidade ou ilicitude das infrações é “a qualificação de desvalor atribuída pelo legislador a uma conduta pela sua contrariedade aos padrões normativos vigentes”<sup>23</sup>.

Zelmo Denari afirma de forma crítica que:

“A antijuridicidade das infrações tributárias não pode ser apreciada como mesmo rigor da antijuridicidade das figuras penais, cumprindo ao intérprete combater esse rigor quando a conduta não se revelar socialmente danosa ou moralmente reprovável, e ao aplicador da norma, nos mesmos casos, dosar com parcimônia e justiça as sanções cominadas”<sup>24</sup>.

Por fim, temos a culpabilidade como bem salienta o aludido autor, ao dizer que:

“O princípio *nullum crimen sine culpa* ocupa lugar de extraordinário destaque na teoria geral dos delitos. De fato, para que uma conduta seja qualificada como delito, não basta a ocorrência de um fato típico (ação) ilícito (antijuridicidade), mas é necessária a presença de um nexó psicológico unindo aquele fato à vontade do autor, ou seja, é indispensável a participação volitiva do respectivo agente.

A essa participação volitiva se convencionou chamar culpa – tecnicamente juízo de culpabilidade –, mas a doutrina já se advertiu de que esse nexó psicológico pode consistir no dolo ou na culpa, em sentido estrito”<sup>25</sup>.

O artigo 18 do Código Penal estabelece que o crime é doloso, quando o agente pretendeu o resultado, ou assumiu o risco de produzi-lo. Já o crime culposo ocorre visto a imprudência, negligência ou imperícia do agente.

A imprudência, com fulcro, nos ensinamentos de Edgard Magalhães Noronha contém forma ativa. Sendo assim:

---

<sup>23</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 57.

<sup>24</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 60.

<sup>25</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 61.

“Trata-se de um agir sem a cautela necessária. É forma *militante e positiva* da culpa, consistente no atuar o agente com precipitação, insensatez ou inconsideração, já por não atentar para a lição dos fatos ordinários, já por não atender às circunstâncias especiais do caso, já por não preservar no que a razão indica etc”<sup>26</sup>.

Já a negligência, ainda, com base nos ensinamentos do doutrinador supracitado “é quem, podendo e devendo agir de determinado modo, por indolência ou preguiça mental, não age ou se comporta de modo diverso”<sup>27</sup>.

Por último, a imperícia supõe arte ou profissão, uma vez que:

“Consiste na incapacidade, na falta de conhecimento ou habilitação para o exercício de determinado mister. Pode provir ou da falta de prática ou da ausência de conhecimentos técnicos de profissão, ofício ou arte, pois todos eles têm princípios e normas que devem ser conhecidos pelos que a eles se dedicam”<sup>28</sup>.

Nas hipóteses de imputação “evento danoso ou criminoso a uma pessoa, em razão de sua participação volitiva”<sup>29</sup> ou de presunção de culpa “imputação da responsabilidade de um evento danoso ou criminoso a uma pessoa, mas através do mecanismo de presunção da sua participação volitiva”<sup>30</sup>, deve existir entre o agente e a infração tributária um nexo psicológico a ser provado, quando não presumido. No caso da hipótese de responsabilidade objetiva a lei é que dispõe ao agente determinado evento, de acordo com sua conduta seja ela, comissiva ou omissiva, não havendo, portanto, nenhuma investigação sobre sua participação volitiva.

---

<sup>26</sup> NORONHA, Edgard Magalhães. *Direito Penal*. Vol. I. 38. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 144.

<sup>27</sup> NORONHA, Edgard Magalhães. *Direito Penal*. Vol. I. 38. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 144.

<sup>28</sup> NORONHA, Edgard Magalhães. *Direito Penal*. Vol. I. 38. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004. pp. 144 e 145.

<sup>29</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 62.

<sup>30</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 63.

Podemos concluir que o legislador nacional acolheu o critério da responsabilidade objetiva, tendo em vista o artigo 136, do Código Tributário Nacional. Vale ressaltar, o posicionamento do ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho ao afirmar que:

“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 (CTN, art. 136). Eis aqui uma declaração de princípio em favor da *responsabilidade objetiva*. Mas, como sua formulação não está em termos absolutos, a possibilidade de dispor em sentido contrário oferta espaço para que a autoridade legislativa construa as chamadas infrações subjetivas”<sup>31</sup>.

Importante a lição de Zelmo Denari, que diz

“Quanto ao infrator, poderá defender-se de diversas maneiras:

- a) alegando que não deu causa àquele resultado e rompendo, assim, o nexo de causalidade subjacente;
- b) demonstrando erros de tipificação da sua conduta fiscal, constante do auto impositivo; ou ainda
- c) vícios de legalidade relativos à instituição da infração tributária, ou seu procedimento constitutivo, em obséquio ao *princípio do devido processo legal*”<sup>32</sup>.

O consagrado doutrinador Paulo de Barros Carvalho, em sua obra *Direito Tributário Linguagem e Método*, leciona que as infrações podem ser classificadas como objetivas e subjetivas, baseadas no critério que leva em conta a participação subjetiva do agente na realização da figura típica.

Destarte, o referido autor estabelece que:

---

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. Ed. São Paulo: Noeses Ltda., 2011. p. 862.

<sup>32</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 69.

“Denominam-se *infrações objetivas* aquelas que independem da intenção do agente. Apura-se somente o resultado: cumprida a prestação, desaparece o vínculo; agora, em caso de inadimplemento, não se cogita do *animus* do sujeito: de qualquer maneira, incidirá juridicamente a sanção prevista. Ao documentar a existência oficial dessas infrações, os funcionários encarregados deverão apenas comprovar o resultado, descabendo alusões ao modo intrínseco ou extrínseco da conduta violadora”<sup>33</sup>.

Avança o, respeitado, autor ao dizer que:

“Por outro lado, as *infrações subjetivas* requerem a presença de dolo ou culpa (em qualquer de seus graus), sem o que o resultado não será imputado ao agente. Sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, os funcionários da Administração terão que indicar o *nexus* entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vulto típico da infração”<sup>34</sup>.

No que toca ao campo dos deveres formais, inexistindo aquilo que seria a concussão automática das entidades do ordenamento, pois, somente o ser humano é capaz de aplicar o direito, fazendo-o incidir, remanescerá, para o caso da não observância, a necessidade de constituição do fato e prescrição de medida sancionatória. Assim, apenas na hipótese de infração dos deveres instrumentais o sistema jurídico brasileiro estabelece a edição de norma individual e concreta a ser exarada pelo poder administrativo. No caso de cumprimento, a própria norma individual e concreta produzida pelo sujeito passivo confirmará o adimplemento do dever que fora estabelecido em caráter geral e abstrato.

Nas prestações o instante do surgimento do dever está igualmente previsto no critério temporal da regra geral e abstrata, que ingressa no ordenamento imediatamente, visto que os “livros e efeitos fiscais” dos administradores estarão sempre à disposição da administração pública, sendo imprescindível a publicidade para fins comunicacionais. Nas situações de

---

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. Ed. São Paulo: Noeses Ltda., 2011. p. 855.

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. Ed. São Paulo: Noeses Ltda., 2011. pp. 855 e 856.

inadimplemento, o Fisco deverá produzir norma individual e concreta, criando o enunciado factual da infração e o enunciado relacional da medida punitiva, o agente público competente a expedirá a partir do átimo em que tiver conhecimento da conduta omissiva, introduzindo-se a regra no sistema do direito positivo assim que dela tiver ciência o interessado.

No Direito tributário há o dever genérico de oferecer declarações e esclarecimentos às autoridades tributárias, comumente são lavradas intimações para que o administrado se manifeste sobre certas matérias, em tempo determinado, sob pena da aplicação de penalidades. Dessa forma, a norma individual e concreta, emitida pelo poder tributante, para determinar o sujeito passivo a cumprir deveres instrumentais ou formais.

Na hipótese em que o agente do Fisco percebe a insatisfação do dever instrumental, por exemplo, o atraso na escrituração de livro obrigatório, intima o sujeito passivo para que satisfaça a prestação dentro de certo prazo. A intimação, então, é considerada a norma individual e concreta. O contribuinte pelo conhecimento do fato jurídico, por meio da intimação, é considerado a condição de antecedente, e a relação jurídica veiculadora do dever formal, como consequente. Não há no presente caso a regra sancionatória, mas de regra confirmadora da prestação jurídica devida.

Na sistemática do direito brasileiro, os deveres instrumentais são estabelecidos em normas gerais e abstratas e se efetivam na concretude de normas individuais, produzidas pelos sujeitos passivos do tributo. O mais comum é o dever formal, a conduta que realiza o dever instrumental vem inserida em norma individual e concreta expedida pela autoridade tributante, na forma de notificações e intimações, aguardando o comportamento que se espera seja adotado pelo destinatário.

O Fisco adota dois procedimentos numa situação de inadimplemento da prestação instrumental, quais sejam: aplicar, a priori, a sanção cabível, em substituição à conduta que fora estabelecida para o sujeito passivo ou devedor, cumprindo as providências formalizadoras. Por sua vez, há a possibilidade de aplicação do dispositivo sancionatório acompanhado de notificação para que cumpra o dever dentro de um prazo determinado.

Ademais, tendo por base a regra-matriz de incidência tributária percebe-se que existem deveres instrumentais que não se constituem em normas individuais e concretas, mas sim, em condutas de caráter omissivo, como o dever de tolerar ou de suportar fiscalização. Neste mister, a linguagem surgirá em caso de inadimplemento da conduta atribuída ao administrado, situação em que o Fisco expedirá norma concreta em que o evento será relatado na forma competente. Desse modo, constata-se outra diferença do dever instrumental em face da prestação tributária: aquele não pode existir, em hipótese alguma, sem norma individual e concreta.

#### 1.4. SANÇÕES DA ORDEM JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cabe citar o autor Geraldo Ataliba, em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*, que nos ensina:

“A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (índice) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado – por flagrantemente anticientífico – a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora todo castigo (espécie) seja sanção”<sup>35</sup>.

O conceito de sanção conforme ensina Paulo de Barros Carvalho é “a relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração”<sup>36</sup>. Ademais, o autor esclarece que há dois critérios para calcular o montante da penalidade aplicável ao agente infrator, bem como a delimitação do dever infringido pela prática ilícita. O primeiro critério é o pessoal, ou seja, sujeito ativo e passivo. O segundo por sua vez é o quantitativo, cuja “base de cálculo e porcentagem da multa, ou a

---

<sup>35</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. Ed. São Paulo: Malheiros Editores., 1992. p. 40.

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 617.

quantia fixa prevista na lei, ou, ainda, as específicas formas de cumprimento do dever jurídico (de fazer ou de não-fazer)”<sup>37</sup>.

O doutrinador<sup>38</sup>, supramencionado, leciona sobre as espécies de sanções tributárias da seguinte forma:

“a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam, sensivelmente, o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. A legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza prevê até 150% do valor do imposto não pago. Nessa hipótese, o montante do tributo seria a base de cálculo e a percentagem corresponderia à alíquota, fazendo analogia com o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Mas pode aparecer como uma importância já determinada, que não experimenta oscilações – são as penalidades de valor fixo, ou ainda estabelecidas entre dois limites, um mínimo e um máximo, cabendo à autoridade administrativa competente dosá-las segundo as circunstâncias de cada caso.

b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.

c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os

---

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 617.

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 618, 619 e 620.

juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence. Após a edição da Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995, o valor correspondente aos créditos tributários federais é atualizado pela taxa SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia, cujo índice varia em função de critérios adotados pelo Banco Central do Brasil. Pouco a pouco, Estados e Municípios vem adotando referida taxa para corrigir o valor dos créditos tributários de que são titulares, como fez o Estado de São Paulo com a Lei n. 10.619, de 20 de julho de 2000.

d) Providência até certo ponto comum é a apreensão de mercadorias e de documentos, bem como dos veículos que os transportarem, em função de irregularidades verificadas pela fiscalização. A devolução ficará condicionada ao pagamento do tributo devido, com as penalidades cabíveis, ou então, querendo discutir a legitimidade do procedimento fiscal, o interessado terá de oferecer fiança idônea ou depósito de valor correspondente à mais elevada multa aplicável à espécie. Todavia, acerca dessa medida sancionatória, consistente na retenção de bens para forçar o recolhimento do tributo ou da multa, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, entendendo que “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos” (Súmula 323)

e) As mercadorias estrangeiras encontradas em situação irregular serão apreendidas e seu proprietário, independentemente do processo penal a ser instaurado, perdê-las-á em favor da Fazenda Pública. Tais bens, posteriormente, serão levados a leilão e o produto arrecadado passará a constituir receita tributária. O infrator sofrerá duas sanções: a de caráter administrativo-tributário, em virtude da perda de mercadoria, e a de índole criminal, mediante a pena que lhe será infligida.

f) A sujeição a regime especial de controle é outro expediente sancionatório de que a Fazenda Pública se utiliza, com relação a certos impostos, como IPI e o ICMS. Aplica-se ao sujeito que se mostra renitente quanto ao cumprimento de suas obrigações e deveres tributários. Consiste na rotulagem especial, na numeração ou no controle quantitativo dos produtos; no uso de documentos ou livros de modelos especiais; na prestação de informações periódicas sobre as operações de seu estabelecimento; e até na vigilância constante dos agentes do Fisco, que poderão fazer plantões à porta do estabelecimento.

g) A cassação de regimes especiais de pagamento do imposto, do uso de documentos ou de escrituração de livros específicos, concedida a certos contribuintes na conformidade da legislação em vigor, é outra

medida punitiva aplicável ao sujeito passivo que procedeu de modo fraudulento, no gozo das respectivas concessões”.

Deste modo, temos que esclarecer alguns conceitos para melhor compreensão da matéria abordada. Primeiramente, temos que conceituar tributo. O artigo 3º do Código Tributário Nacional determina que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Luciano Amaro esclarece ao dizer que “*tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesses público*”<sup>39</sup>.

Ademais, o doutrinador supracitado enumera o rol de tributos previstos na Constituição Federal da seguinte maneira:

- a) *impostos*, instituíveis pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme a partilha constante dos arts. 153 e 154 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios e também o Distrito Federal, *ex vi* do art. 147);
- b) *taxas*, instituíveis por essas mesmas pessoas políticas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II);
- c) *contribuição de melhoria*, decorrente de obra pública, também instituível pelas mesmas pessoas políticas (art. 145, III);
- d) *pedágio*, instituível igualmente pelas pessoas políticas mencionadas, em razão da utilização de vias por elas conservadas (art. 150, V);
- e) *empréstimos compulsórios*, instituíveis pela União, nas hipóteses arroladas no art. 148;
- f) *contribuições sociais*, instituíveis pela União (art. 149);
- g) *contribuições de intervenção no domínio econômico*, também instituíveis pela União (art. 149);
- h) *contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas*, instituíveis igualmente pela União (art. 149);

---

<sup>39</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 25.

i) *contribuição para custeio do regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição, em benefício dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios*, instituível por essas pessoas políticas, e cobrável dos respectivos funcionários (art. 149, § 1º, remunerado pela EC n. 33/2001 e com nova redação dada pela EC n. 41/2003); o art. 40 da Constituição (com redação dada pela EC n. 41/2003) prevê regime previdenciário para os servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

j) *contribuição para do serviço de iluminação pública*, instituível pelos Municípios e pelo Distrito Federal (art. 149-A acrescido pela EC n. 39/2002)<sup>40</sup>.

O artigo 16 do Código Tributário Nacional define que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A taxa por sua vez é o “tributo que se caracteriza por apresentar, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte”<sup>41</sup>.

A contribuição de melhoria está prevista no artigo 81 do Código Tributário Nacional, in verbis:

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

A obrigação tributária é prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, in verbis:

---

<sup>40</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 28.

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005. pp. 38 e 39.

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”.

## CAPÍTULO 2 – A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1. NASCIMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade para o Direito Tributário está relacionada ao descumprimento de um dever jurídico. A não-prestação de tal dever corresponde à sujeição do responsável a uma sanção. Ademais, o Direito Tributário disciplina a responsabilidade em dois sentidos, ou seja, um sentido amplo e outro estrito. Hugo de Brito Machado ensina que em sentido amplo é “*a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária*”<sup>42</sup>, já em sentido estrito também nos dizeres do autor é “*a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva*”<sup>43</sup>.

O responsável é o sujeito passivo da obrigação tributária que não seja o contribuinte, ou seja, não possua uma relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação. O vínculo existente decorre de dispositivo expresso da lei. Portanto, o responsável é o sujeito passivo indireto conforme artigo 121, inciso II, do Código Tributário Nacional.

O alcance da responsabilidade ao responsável será determinado pela lei. Pode ser total como pode ser apenas parcial. Em sentido estrito pode liberar o contribuinte bem como a lei pode atribuir a responsabilidade de forma supletiva, não libera o contribuinte.

O artigo 128 do Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade em relação a fato gerador já ocorrido, não sendo possível em relação a fato gerador futuro. A lei, primeiramente, estabelece que o contribuinte deva pagar o tributo. Posteriormente, caberá ao responsável tal dever.

---

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 150.

<sup>43</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 150.

Importante a lição de Kiyoshi Harada na qual:

“Interessante notar que a norma do art. 128 assegura predominância da responsabilidade do sujeito passivo natural. Entretanto, essa circunstância não gera qualquer conflito com o disposto no art. 163 do CTN, que atribui primazia, na ordem de preferência declinada, aos débitos por obrigação própria. É que na hipótese desse artigo concorrem dois tipos de créditos tributários relativamente a um mesmo sujeito passivo: um que decorre da sua condição de contribuinte e outro que decorre de sua sujeição passiva *ex lege*”.

A atribuição da responsabilidade a terceiros necessariamente deve ser feita por lei, uma vez que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo a não ser em virtude de lei.

Para Sérgio Pinto Martins a responsabilidade tributária classifica-se em:

“A relação ao substituto tributário, que assume o lugar do contribuinte, que deixa de ter responsabilidade; os responsáveis solidários ou subsidiários. Estes têm responsabilidade em caráter supletivo, pois, se o tributo não for pago pelo sujeito passivo, haverá responsabilidade subsidiária do terceiro”<sup>44</sup>.

## 2.2. RESPONSABILIDADE JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A doutrina tradicional distingue em dois os tipos de sujeitos passivos tributários existentes são eles os contribuintes ou responsáveis. Além de separar os responsáveis dos substitutos tributários. Caso não haja o cumprimento da obrigação tributária pelos sujeitos passivos, nasce a relação de responsabilidade. O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária nos artigos 128 e 134 a 138. Tais artigos vinculam várias pessoas, como pais, tutores e curadores, administradores, sócios, tabeliães, síndicos de massa falida e comissários, ao recolhimento de tributos, de forma genérica.

---

<sup>44</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 156.

Renato Lopes Becho com relação à responsabilidade dos pais, conclui que:

“É a possibilidade de menores ou incapazes participarem de fatos impositivos, compondo um dos pólos da relação tributária e, se o Estado tiver necessidade de executar o contribuinte, deverá fazê-lo por intermédio do responsável, não diretamente”<sup>45</sup>.

Referente às relações processuais de cobrança de tributos o responsável tributário pode ser de índole objetiva ou subjetiva. Destarte, deve o Estado resguarda-se de título hábil, quanto à execução judicial do responsável tributário, para comprovar a responsabilidade o referido responsável, visto que a responsabilidade nem sempre é objetiva.

O Código de Processo Civil bem como a Lei nº 6.830/80 (Execução Fiscal) determinam que o responsável tributário pode ser executado judicialmente, haja vista a existência de título executivo que reúnam as condições de procedibilidade, como pressuposto essencial.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça sem suas decisões permite a penhora de bens particulares dos responsáveis tributários apesar de não estarem previstos na Certidão de Dívida Ativa, bastando para tanto os embargos do executado. Conforme ementa citada por Renato Lopes Becho:

“1. a execução fiscal incidir contra o devedor ou contra o responsável tributário, não sendo necessário que o nome deste conste na certidão da dívida ativa. 2. Os bens dos sócios administradores das sociedades por cotas de responsabilidade limitada, não encontrados bens sociais e cessadas as atividades da empresa, podem ser objeto de constrição judicial para garantia da dívida fiscal (STJ, 1ª T., REsp. r168-90/SP, rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU 09.05.94, p. 10803)”<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 151.

<sup>46</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 164.

O autor, acima citado, menciona os ensinamentos de Pontes de Miranda, sobre a execução de bens do sócio, no qual afirma “levantar a sua exceção de excussão, se a tem em virtude do direito material respectivo, e, antes disso, em virtude de o artigo 592, II, apresentar o seu requerimento obstativo da imediata penhora (arg. ao artigo 659, § 2º)”<sup>47</sup>.

### 2.3. A CLASSIFICAÇÃO DAS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS

No direito a sucessão em sentido amplo significa “transmissão de direitos e obrigações de uma pessoa para outra, quer por atos *inter vivos*, que *causa mortis*”<sup>48</sup>. Já em sentido estrito é “a transmissão do patrimônio do *de cujus* a seus herdeiros ou legatários”<sup>49</sup>. No âmbito do direito tributário Kiyoshi Harada afirma que a sucessão:

“Ocorre quando uma pessoa é obrigada a satisfazer a prestação descumprida, após a ocorrência do fato gerador que obrigou a outro sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário). Incurrida a situação descrita na norma impositiva, inexistente obrigação tributária, pelo que descabe falar-se em sucessão”<sup>50</sup>.

O artigo 129 do CTN delimita a extensão da responsabilidade dos sucessores. As normas que disciplinam a sucessão da responsabilidade tributária “alcançam os créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias surgidas antes do fato ensejador da sucessão”<sup>51</sup>.

Cabe ressaltar que no direito privado a sucessão opera-se, geralmente, por contrato, diferentemente do direito tributário, no qual a sucessão resulta exclusivamente da lei.

O artigo 130 do Código Tributário Nacional preceitua que ao adquirir bens imóveis, o adquirente é responsável pelos tributos que incidam ou incidirem sobre tais bens bem como

---

<sup>47</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 164

<sup>48</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 455.

<sup>49</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 455

<sup>50</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 455.

<sup>51</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 456.

aquele que adquire veículo automotor é responsável pelo débito do IPVA. Cabe destacar que o fato gerador seja referente a propriedade, o domínio útil ou a sua posse.

São também responsáveis, o adquirente ou remitente. Yoshida Ichihara os conceitua ao afirmar que “adquirente é a pessoa que compra e remitente é a pessoa que adquire a coisa resgatando dívida do terceiro, por exemplo, no caso de aval, fiança etc”<sup>52</sup>. O artigo 131 do Código Tributário Nacional ainda prevê que o espólio “conjunto dos direitos e obrigações deixados pelo *de cujus*, ou seja, pelo morto, até a abertura da sucessão”<sup>53</sup> é responsável pessoalmente pelo pagamento dos créditos tributários.

Os artigos 132 e 133 continuam a prevê as demais figuras responsáveis pessoalmente por meio da sucessão. Neste mister, estão inclusas a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra; a pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial o profissional. Contudo, há algumas exceções como a hipótese de alienação judicial em processo de falência; de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial; sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; 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 por fim, identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

A responsabilidade de terceiros está prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. A solidariedade é a principal característica do artigo 134 do código referido, visto que “independentemente de verificar a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”<sup>54</sup>, tendo em vista que todas as pessoas enumeradas pelo artigo supramencionado “são solidariamente responsáveis pelos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”<sup>55</sup>.

---

<sup>52</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 138.

<sup>53</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 138.

<sup>54</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 139.

<sup>55</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 139.

Já no artigo 135 do Código Tributário Nacional a característica principal é a substituição, isto porque “quem praticou o ato não há como ser responsabilizado, o que ocorre com os sócios meros quotistas e sem poder de gerência, ou tendo poder de gerência, conseguir comprovar que nunca praticou qualquer ato gerencial”<sup>56</sup>.

Ainda com fulcro no artigo 135 Kiyoshi Harada ensina que:

“Nos expressos termos do *caput* do art. 135, somente obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, como, por exemplo, contrabando ou descaminho, acarretam a responsabilização pessoal do sócio ou administrador”<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 140.

<sup>57</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 459.

### CAPÍTULO 3 – A RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Ao interpretar a norma contida no artigo 136 do Código Tributário Nacional parte da doutrina entende que se trata da responsabilidade objetiva. Ademais, pode-se falar em infração fiscal de natureza formal, visto que o descumprimento da legislação tributária ocasionaria a responsabilidade não importando a culpa subjetiva do agente.

Portanto, o artigo 136 do Código Tributário Nacional define que a infração é objetiva, por regra. Porém, o próprio Código prevê situações de subjetividade para apuração de infrações, como no caso dos artigos 112 e 108, § 2º, do código supracitado.

“Art. 112. 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.”

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”.

O autor Eduardo de Moraes Sabbag afirma que “a regra geral é considerar a infração fiscal de modo objetivo, e não subjetivo”<sup>58</sup>. Há que enfatizar as ressalvas das hipóteses contidas no artigo 137 do Código Tributário Nacional, in verbis:

“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”.

A doutrina jurídica aponta uma contradição existente no inciso I do artigo 137 do Código Tributário Nacional. Tal contradição consiste “se a pessoa exerce a administração, mandato, função, cargo ou emprego de forma regular não há delito. Ao contrário, se há delito, o exercício não é regular”<sup>59</sup>. Não obstante, com outro entendimento, esclarece Hugo de Brito Machado que a contradição é aparente uma vez que “regular” deve ser interpretada como “de acordo com a vontade da empresa”<sup>60</sup>. Destarte, aquele que age de acordo com a vontade da empresa não deve ser responsabilizado, aqui a responsabilidade é da empresa; bem como aquele que cumpre as ordens expressas, a responsabilidade recairá a quem deu a ordem.

O inciso II do artigo 137 estabelece a responsabilidade na qual o agente age com dolo específico, ou seja, a infração está diretamente relacionada ao dolo específico elementar. Por

---

<sup>58</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: DPJ, 2004. pp. 182 e 183.

<sup>59</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 169.

<sup>60</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 163.

fim, cabe ressaltar que o inciso III diz respeito à conduta dolosa, sendo praticada com dolo específico ou não.

Não obstante, há na doutrina entendimento diverso quanto à norma contida no artigo 136 do Código Tributário Nacional. Sendo assim, a norma deve ser interpretada, não somente, como a teoria da responsabilidade objetiva. Esta deve ser vista como a responsabilidade do agente independentemente do dolo, bastando a conduta culposa.

Kiyoshi Harada ensina que:

“Dizer que independe da intenção do agente significa que independe da vontade consciente e livre de praticar a conduta antijurídica, ou seja, independe do dolo. De fato, se alguém, por simples esquecimento, deixou de pagar tributo no prazo legal, não há que se falar em intenção, que pressupõe a deliberação de não pagar. No caso, teria havido mera negligência, ou seja, a culpa e não o dolo. É importante lembrar, outrossim, que a responsabilidade objetiva pressupõe um ato voluntário do agente, que opta entre dois possíveis comportamentos: o ilícito e o lícito”<sup>61</sup>.

Continua o doutrinador, acima mencionado, dizendo de forma crítica que:

“Em matéria tributária, as sanções cumprem sua principal missão enquanto em potencial. Tornar irrelevante a culpa subjetiva na caracterização de infrações fiscais seria o mesmo que desprezar o conhecimento e o estudo da legislação tributária, a fim de que o agente possa se abster de eventuais condutas tipificadas, já que essas infrações poderiam ocorrer por *n* razões alheias à sua vontade. E isso seria a negação do próprio Direito, pois a sanção independeria do prévio conhecimento de determinado fato pelo agente e da prévia e voluntária eleição de seu comportamento diante daquele fato”<sup>62</sup>.

---

<sup>61</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 459.

<sup>62</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 460.

O Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 136 sobre a responsabilidade objetiva presumida em oposição à responsabilidade objetiva. Esclarece Hugo de Brito Machado ao dizer:

“Já na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade”<sup>63</sup>.

No sistema jurídico todo e qualquer tipo de infração deve ser acompanhada pelo nexos de causalidade. Por conseguinte, somente quem cometeu o ato antijurídico, de forma voluntária, deve ser responsabilizado pela infração fiscal. Outrossim, pressupõe a culpa subjetiva do contribuinte ou do responsável, por ação ou omissão.

Ademais, a jurisprudência dos tribunais brasileiros, bem como a Suprema Corte tem o entendimento favorável acerca da matéria abordada anteriormente. Assim, pode-se citar as seguintes decisões:

“MULTA FISCAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL QUANTO A PODER, OU NÃO, O JUIZ REDUZIR A MULTA IMPOSTA PELO FISCO DENTRO NOS LIMITES LEGAIS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DA FAZENDA CONHECIDO E NÃO PROVIDO, POIS O QUE FEZ A SENTENÇA, RESTAURADA AFINAL EM GRAU DE EMBARGOS, FOI O SEGUINTE: CONSIDERANDO QUE A AUTORIDADE FISCAL IMPUSERA NO GRAU MÍNIMO A MULTA EM SUA PARTE VARIÁVEL E QUASE NO MÁXIMO EM SUA PARTE FIXA, DECIDIU, QUANTO A ESTA, REDUZÍ-LA TAMBÉM AO MÍNIMO. SOLUÇÃO RAZOÁVEL, QUE NÃO FERRE A LEI NEM EXCEDE O PODER, CONFIADO AO JUIZ, DE DAR AOS LITÍGIOS A SOLUÇÃO MAIS JUSTA”<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup>. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 162.

<sup>64</sup>. STF, Tribunal Pleno, RE 55906–, j. 27-05-69, Rel. Min. Luis Gallotti.

“MULTA FISCAL. I. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NÃO CORRIGE INJUSTIÇA DA LEI SE NÃO E INCONSTITUCIONAL, NEM DO EXECUTOR, SE NÃO HÁ ILEGALIDADE. II. EM PRINCÍPIO NÃO EXORBITA A JUSTIÇA LOCAL, SE INTERPRETANDO A LEI FISCAL DO ESTADO, REDUZ MULTA, FUNDADA EM DISPOSITIVO QUE INSINUA REDUÇÃO OU REVELAÇÃO SE NÃO OCORRE DOLO NEM MÁ-FÉ. III. DOLO E MATÉRIA DE FATO, QUE, COMO INTERPRETAÇÃO DE DIREITO ESTADO, NÃO SE CONCILIA COM O RECURSO EXTRAORDINÁRIO”<sup>65</sup>.

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR. VENDEDOR DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Precedentes.

2. Recurso especial não-provido”<sup>66</sup>.

Sendo lapidar o voto do Min. João Otávio de Noronha do Superior Tribunal de Justiça ao tratar do tema:

“A atual orientação desta Corte é que a responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Colho, aliás, precedentes que bem refletem esse entendimento:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DE AJUSTE SIMPLIFICADO. ART. 136 DO CTN. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO AGENTE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E INEXISTÊNCIA DE DANO OU DE INTENÇÃO DE O PROVOCAR RECONHECIDAS PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. JULGAMENTO BALIZADO PELA

<sup>65</sup> STF, 2ª T., RE 60964–SP, j. 07-03-67, Rel. Min. Aliomar Baleeiro.

<sup>66</sup> STJ, 2ª T., REsp 403083–SP, j. 01-06-06, Rel. Min. João Otávio de Noronha.

EQÜIDADE E PELO PRINCÍPIO *IN DUBIO* PRO CONTRIBUINTE. AFASTAMENTO DA MULTA.

I - Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do *in dubio* pro contribuinte. Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004.

II - *In casu*, o Colegiado *a quo*, além de expressamente haver reconhecido a boa-fé do contribuinte, sinalizou a inexistência de qualquer dano ao Erário ou mesmo de intenção de o provocar, perfazendo-se, assim, suporte fático-jurídico suficiente a se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária antes referidos.

III - Ademais, apenas a título de registro, tal entendimento do Sodalício de origem, como cediço, não comportaria revisão por parte desta Corte Superior em face do óbice sumular nº 7 deste STJ.

IV - Recurso especial desprovido." (Primeira Turma, REsp 699.700/RS, relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005.)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA.

RESPONSABILIDADE ART. 136 DO CTN.

1. O artigo 136 do Código Tributário Nacional, no que toca à infração da lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137, também do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva.

2. Recurso especial improvido." (Segunda Turma, REsp n. 68.087/SP, relator Ministro Castro Meira, DJ de 16.8.2004.)

Destarte, deve ser mantido o entendimento firmado no acórdão recorrido, segundo o qual "o comerciante não pode ser responsabilizado por ato de terceiro, na cadeia da operação sujeita ao regime do adiamento tributário, pois não lhe compete fiscalizar o funcionamento ou não da adquirente, quando aquela lhe apresenta a inscrição no cadastro geral dos contribuintes do Estado". Com efeito, não evidenciada na espécie a má-fé do produtor/pecuarista, afasta-se sua responsabilidade pela infração tributária".

## CAPÍTULO 4 – EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE

A denúncia espontânea é configurada quando o sujeito passivo reconhece e confessa a infração cometida de forma espontânea e não provocada. Ademais, o pagamento do tributo e dos juros de mora deve ser imediato e integral. Nesta hipótese a multa administrativa é excluída.

Para que seja considerada a denúncia espontânea deve ser apresentada antes de qualquer procedimento ou medida de fiscalização assim prevê o parágrafo único, do artigo 138, do Código Tributário Nacional. Caso contrário a denuncia não será aceita.

Há que se observar a Súmula 360 do Superior Tribunal de Justiça na qual determina que o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

O legislador ao instituir o artigo 138 do Código Tributário Nacional teve a intenção de que, ao sujeito passivo, seria garantida a exclusão de qualquer penalidade, haja vista o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias.

Hugo de Brito Machado ensina que diante do surgimento das infrações tributárias existem três condutas possíveis do sujeito passivo, sendo elas:

“a) permanência na situação irregular até que a fiscalização, constatando-a, lavre o auto de infração respectivo e assim formule a exigência do tributo; b) denúncia espontânea da infração, com o pagamento imediato do debito confessado; c) denúncia espontânea da infração, com o pedido de parcelamento do debito confessado”<sup>67</sup>.

---

<sup>67</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 166.

Na primeira conduta deve o sujeito passivo sofrer a sanção corresponde à infração cometida. Na segunda hipótese o sujeito passivo não se submeterá ao pagamento da multa. Por fim, a terceira situação é há uma divergência doutrinária uma vez que não há uma norma específica para tal hipótese. Para alguns doutrinadores a solução seria a aplicação da norma geral, para outra parte da doutrina seria sim possível a aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A anistia e a remissão fiscal são causas de exoneração da responsabilidade fiscal. A anistia perdoa a infração ou a sanção cominada ao contribuinte. Já a remissão perdoa o débito estritamente tributário.

Zelmo Denari elucidada dizendo que:

“A lei tributária que institui a anistia fiscal tanto pode perdoar a infração quanto a penalidade cominada, e esta circunstância nos permite distinguir duas modalidades de perdão:

- a) *anistia da infração* – no sentido próprio da palavra, alcança o *praeceptum juris* e significa o perdão da falta cometida;
- b) *anistia da sanção* – no sentido menos próprio da palavra, alcança a *sanctio juris* e significa perdão da multa aplicada ao contribuinte”<sup>68</sup>.

Devemos entender que a infração anistiada é aquela que “a lei tributária suprimiu a ilicitude de ação ou omissão ocorrida anteriormente à sua vigência, ou seja, aboliu a qualificação de desvalor atribuída à ação ou omissão pretérita, lesiva da norma jurídica tributária”<sup>69</sup>.

Por conseguinte, temos que diferenciar anistia de lei revogadora da infração tributária. Ambas são inconfundíveis visto que o “perdão da anistia alcança o passado, mas não se aplica às infrações cometidas posteriormente à sua edição, que continuam sendo regidas pelo *praeceptum juris*”<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 96.

<sup>69</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. pp. 97 e 98.

<sup>70</sup> COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 98.

A penalidade também pode ser abolida por meio da anistia plena ou parcial. Isto ocorre quando a lei cancela multas fiscais aplicadas em virtude da violação de determinados preceitos, sem especificar valores.

Por fim, podemos destacar que o legislador por meio da política fiscal estimula o pagamento dos tributos apurados nos procedimentos impositivos, mediante redução das respectivas penalidades pecuniárias.

Assim sendo, Zelmo Denari afirma que:

“Tendo-se presente que o pagamento do tributo, no curso do procedimento fiscal, equivale à anistia da sanção tributária, diante da redução do valor da penalidade pecuniária aplicada ao infrator, indaga-se, no plano doutrinário e jurisprudencial, se esse pagamento não significaria, da mesma sorte, abolição do delito fiscal ou, quando não, da respectiva pena”.

O autor Paulo de Barros Carvalho elucida que para que se tenha denúncia espontânea, é necessária: a comunicação espontânea, ao Fisco, da infração praticada; tratando-se de infração consistente na ausência ou insuficiência de pagamento, o recolhimento do tributo devido, acompanhado de juros de mora; e inexistência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização instalados para apurar aquela ilicitude.

A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância dos requisitos, supracitados, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Outrossim, as medidas – juros de mora e multa – por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.

O Conselho de Contribuintes manifesta-se no sentido de excluir a responsabilidade pela infração sempre que houver denúncia espontânea dos erros e irregularidades praticados pelo contribuinte:

“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DA INFRAÇÃO. Visita aduaneira e registro da D.I. não são procedimentos administrativos nem medidas de fiscalização tendentes à apuração de diferenças na descarga do veículo transportador (arts. 34/36 e 411/413 do

Regulamento Aduaneiro). Denúncia espontânea apresentada antes das efetivas medidas de fiscalização e procedimentos administrativos de apuração das diferenças na descarga e antes do lançamento do montante de imposto a pagar, tendo sido feito o pagamento do montante calculado pela autoridade aduaneira conforme documento de arrecadação apresentado. Caracterizada a denúncia espontânea para os fins do art. 138 do CTN. Recurso voluntário provido”<sup>71</sup>.

“DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ERRO DE DIGITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. No caso em questão, entendo que a recorrente agiu corretamente com o Fisco e de acordo com a lei. Ao verificar um evidente erro gráfico ou de digitação dirigiu-se à repartição competente para retificar a imprecisão havida. Em direito tal conduta enquadra-se exatamente nos termos do art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não havendo o que se falar na aplicação da multa prevista no art. 522, IV, do Regulamento Aduaneiro de 1985. Recurso provido por maioria”<sup>72</sup>.

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. Falta e acréscimo de mercadoria. Verificado que a denúncia espontânea ocorreu antes do procedimento fiscal específico e diretamente relacionado com a infração (no caso, a Conferência Fiscal de Manifesto). Acolhe-se o ato espontâneo de auto-acusação para excluir as penalidades exigidas. Quanto à taxa de câmbio, a conversão de moeda estrangeira far-se-á pela taxa de cambio vigente na data de apuração da falta da mercadoria, considerando-se como tal aquela do lançamento tributário (artigo 86, parágrafo único, artigo 87, II, c, e artigo 107, parágrafo único, todos do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n. 91,030/85)”<sup>73</sup>.

Portanto, se ocorrer denúncia espontânea da infração tributária, consistente na comunicação ao Fisco, pelo sujeito passivo, sobre o ilícito tributário e o correspondente pagamento do tributo devido, junto com os juros de mora e a multa de mora, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização a ele relativo, então deve-ser a exclusão da responsabilidade pela prática da referida infração tributária.

Além disso, há, também, como exclusão de penalidade a figura do caso fortuito ou força maior. Conforme o art. 393 do Código Civil, “*o devedor não responde pelos prejuízos resultantes de caso fortuito ou força maior, se expressamente não se houver por eles responsabilizado*”. Acrescenta o parágrafo único que o caso fortuito ou de força maior

---

<sup>71</sup> Terceiro Conselho de Contribuintes, 3ª Câm., Ac. 303-28458, Rel. Cons. Levi Davet Alves, j. 12/06/1996.

<sup>72</sup> Terceiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câm., Ac. 302-36467, Rel. Cons. Elizabeth Emílio de Moraes Chierigatto, j. 21/10/2004.

<sup>73</sup> Terceiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câm., Ac. 302-32118, Rel. Cons. Ronaldo Lindimar José Marton, j. 23/10/1991.

verifica-se com a ocorrência de fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir.

O caso de força maior verifica-se o fato extraordinário cujo acontecimento é suposto, porém inevitável. O caso fortuito também decorre de acontecimento extraordinário, o qual, além de irresistível, nasce de causa desconhecida ou de ato de terceiro, portanto, imprevisível.

O Superior Tribunal de Justiça tem o entendimento no sentido de os casos fortuitos ou de força maior serem excludentes da responsabilidade, segundo se observa nas seguintes emendas:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. INDENIZAÇÃO POR DANOS MATERIAIS E MORAIS. ASSALTO À MÃO ARMADA NO INTERIOR DE ÔNIBUS COLETIVO. FORÇA MAIOR. CASO FORTUITO. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE DA EMPRESA TRANSPORTADORA. CONFIGURAÇÃO.

1. Este Tribunal já proclamou o entendimento de que fato inteiramente estranho ao transporte (assalto à mão armada no interior de ônibus coletivo) constitui caso fortuito, excludente de responsabilidade da empresa transportadora.

2. Entendimento pacificado pela eg. Segunda Seção desta Corte. Precedentes: REsp. 435.865/RJ; REsp. 402.227/RJ; REsp. 331.801/RJ; REsp. 468.900/RJ; REsp. 268.110/RJ.

3. Recurso conhecido e provido”<sup>74</sup>.

“SEGURO. ROUBO DE CARGA. RESPONSABILIDADE. EXCLUSÃO. CASO FORTUITO. (...) Segundo entendimento consolidado, o roubo de carga constitui força maior, suficiente para excluir a responsabilidade da transportadora perante a seguradora do proprietário da mercadoria transportada. Nesse sentido:

“CIVIL. INDENIZAÇÃO. TRANSPORTADORA. ROUBO DE CARGA. FORÇA MAIOR. RESPONSABILIDADE. EXCLUSÃO.

1. O roubo de mercadoria durante o transporte caracteriza-se como força maior, apta a excluir a responsabilidade da empresa transportadora perante a seguradora do proprietário de carga indenizada. Precedentes iterativos da Terceira e Quarta Turmas.

2. Recurso especial conhecido e provido’. (Resp 222,821/SP, Quarta Turma, Rel. Min. Fernando Gonçalves, DJ de 01/07/2004).

<sup>74</sup> Superior Tribunal de Justiça, 4ª T., REsp 822.666/RJ, Rel. Min. Jorge Scartezini, j. 17/08/2006.

‘Processual civil e civil. Agravo no recurso especial. Transporte de mercadoria. Roubo. Responsabilidade da transportadora.

– O roubo de mercadoria praticado mediante ameaça exercida com arma de fogo é fato desconexo do contrato de transporte e, sendo inevitável diante das cautelas exigíveis da transportadora, constitui-se em caso fortuito ou força maior, excluindo a responsabilidade dessa pelos danos causados. Agravo não provido’. (AgRg no Resp 470.520/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ de 25/08/2003). (...) <sup>75</sup>.

---

<sup>75</sup> Superior Tribunal de Justiça, 4ª T., REsp 753.404, Rel. Min. Castro Filho, j. 01/08/2005.

## CONCLUSÃO

Foi possível verificar em nosso estudo que existe a corrente minoritária defendida por Sacha Calmon, na qual defende que a sujeição passiva direta é aquela que o sujeito passivo assume originariamente a responsabilidade tributária. Para essa corrente, independe a distinção anterior de contribuinte e responsável. Aqui, o que importa é o momento da aquisição da responsabilidade.

Por outro lado, para a corrente majoritária a classificação de sujeição passiva está intimamente ligada à condição de contribuinte ou responsável. Isto porque para tal teoria o contribuinte sempre será sujeito passivo direto uma vez que mantém uma relação direta com o fato gerador, e o responsável necessariamente será um sujeito passivo indireto, pois o mesmo se relaciona de forma indireta com o fato gerador.

Ocorre na Responsabilidade por Infrações Tributárias a aplicação da teoria da imputação objetiva ao ilícito estritamente tributário, incluindo-se em sua tipificação elementos de cunho subjetivo.

Diante de tudo quanto exposto chega-se à conclusão que o instituto da responsabilidade tributária, veio como uma forma para melhorar a fiscalização e a arrecadação tributária para a Administração Fazendária.

É importante para a vida prática que se tenha conhecimento sobre todas as espécies de responsabilidade, evitando assim, que futuras transações como aquisição de bens móveis e imóveis, fusão e incorporação de empresas, etc., possam trazer surpresas desagradáveis para o novo proprietário.

**BIBLIOGRAFIA**

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª Edição, Editora Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª Edição, Malheiros Editores, 1992.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011.

COSTA JUNIOR, Paulo José da e DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos*. 4ª Edição. rev. São Paulo. Saraiva. 2000.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Atlas, 2004.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito Tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

NORONHA, Edgard Magalhães. *Direito Penal*. Vol. I. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2004.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1996.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 5ª Edição. DPJ. São Paulo, 2004.

STF, Tribunal Pleno, RE 55906–, j. 27-05-69, Rel. Min. Luis Gallotti, RTJ 33/647.

STF, 2ª T., RE 60964–SP, j. 07-03-67, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, RTJ 41/55.

STJ, 2ª T., REsp 403083–SP, j. 01-06-06, Rel. Min. João Otávio de Noronha.