INSPER

PROGRAMA DE ENSINO

ALEXANDRE GONÇALVES

IMPROPRIEDADE DAS AUTUAÇÕES TRIBUTÁRIAS – FUNDAMENTAÇÃO CONCOMITANTE E SUAS NEFASTAS CONSEQUÊNCIAS: ARTS. 124, I E 135 DO CTN

SÃO PAULO

2018

ALEXANDRE GONÇALVES

IMPROPRIEDADE DAS AUTUAÇÕES TRIBUTÁRIAS – FUNDAMENTAÇÃO CONCOMITANTE E SUAS NEFASTAS CONSEQUÊNCIAS: ARTS. 124, I E 135 DO CTN

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado ao Programa de Legal Law Master (LLM) do INSPER - Programa de Ensino, como parte dos requisitos para obtenção do título de pós graduação na área de Direito Tributário.

Orientador : Prof. Régis F. de Ribeiro Braga

SÃO PAULO

2018

Gonçalves, Alexandre.

Impropriedade das Autuações Tributárias - Fundamentação concomitante e suas nefastas consequências: Arts. 124, I e 135 ambos do CTN

Alexandre Gonçalves. São Paulo, 2018

Trabalho de Conclusão de Curso (LLM Direito Tributário)

Orientador**: Régis Fernando de Ribeiro Braga**

1. Direito Tributário. **2.** Responsabilidade Tributária

ALEXANDRE GONÇALVES

IMPROPRIEDADE DAS AUTUAÇÕES TRIBUTÁRIAS – FUNDAMENTAÇÃO CONCOMITANTE E SUAS NEFASTAS CONSEQUÊNCIAS: ARTS. 124, I E 135 DO CTN

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado ao Programa de Legal Law Master (LLM) do INSPER - Programa de Ensino, como parte dos requisitos para obtenção do título de pós graduação na área de Direito Tributário.

Orientador : Prof. Régis F. de Ribeiro Braga

DATA DE APROVAÇÃO: ___/___/_____

RESUMO

Este trabalho abordará relevante tema ainda não exaurido no âmbito da responsabilidade tributária, tratará de questão corriqueiramente enfrentada pelos Contribuintes, tendo como objetivo chamar a atenção para uma questão que tanto importuna e aflige não só os operadores do direito, mas especialmente grupos econômicos, empresas, dirigentes, administradores e consultores envolvidos nas discussões tributárias empresariais.

A questão da Solidariedade Tributária Passiva e Responsabilidade de Terceiros chama a atenção pela maneira vulgar como tem sido tratada e aplicada, posto que tal prática está maculada pela equivocada caracterização das condutas.

O Fisco, no afã de estender a responsabilidade tributária ao maior número de pessoas, físicas ou jurídicas, aumentando seu espectro arrecadatório, aplica concomitantemente e de maneira pouco técnica os dispositivos legais contidos no Capítulo IV, Seção II, art. 124, I e no Capítulo V, Seção III, art. 135, ambos do Código Tributário Nacional.

Palavras chave: Responsabilidade de Terceiro. Responsabilidade Solidária. Obrigação Tributário. Sujeito Passivo. art. 124, I CTN. art. 135 CTN.

ABSTRACT

This paper will address a relevant topic not yet exhausted in the scope of tax responsibility, will deal with an issue commonly faced by Taxpayers, aiming to draw attention to an issue that both troubles and distresses not only legal operators but especially economic groups, directors, administrators and consultants involved in corporate tax discussions.

The issue of Passive Tax Solidarity and Third Party Responsibility draws attention to the vulgar manner in which it has been addressed and applied, since such practice is tainted by the misleading characterization of the conduits.

In order to extend tax liability to the greatest number of persons, whether physical or juridical, by increasing its tax collection spectrum, it applies, concurrently and in a non-technical manner, the legal provisions contained in Chapter IV, Section II, art. 124, I and Chapter V, Section III, art. 135, both of the National Tax Code.

Keywords: Third Party Responsibility. Solidarity Responsibility. Tax Obligation. Passive subject. art. 124, I CTN. art. 135 CTN.

SUMÁRIO

1 Introdução ao tema..... P.07

2 Tópico I – O Estado Tributante..... P. 10

2.1 Tributo e liberdade..... P. 10

2.2 O Estado e sua Função Social..... P. 14

2.3 O Estado, os Impostos e sua Causa..... P. 15

3. Tópico II - Origem da tributação no Brasil..... P. 18

3.1 Tributação no Brasil Colônia e no Brasil Império..... P. 18

3.2 Tributação no Brasil República..... P. 20

4. Tópico III – Tributo seu Conceito, Aplicação e Validade..... P. 22

4.1 Conceito..... P. 22

4.2 Princípios e validade dos Tributos..... P. 24

5. Tópico IV– Obrigação Tributária..... P. 28

5.1 Conceito..... P. 28

5.2 Natureza Jurídica..... P. 31

5.3 O Nascimento da Obrigação Tributária..... P. 33

6. Tópico V– Responsabilidade Tributária..... P. 35

6.1 Conceito..... P. 35

6.2 Finalidade da Responsabilização Tributária..... P. 36

6.3 Dispositivos legais ..... P. 37

7. Tópico VI – Solidariedade Tributária Passiva..... P. 41

7.2 Art. 124, I do CTN e Interesse Comum..... P. 43

7.3 Efeitos da liberdade interpretativa – art. 124, I CTN..... P. 45

8. Tópico VII – Autuações: Concomitância dos Arts. 124, I e 135 do CTN..... P. 46

8.1 Precedentes CARF e O Impacto da Vulgaridade das Autuações..... P. 46

8.2 Insegurança jurídica..... P. 48

9. Conclusão..... P. 49

Referências..... P. 50

1 INTRODUÇÃO AO TEMA

Muito se tem debatido sobre a extensão da Responsabilidade Tributária de Terceiro na relação Poder Tributante x Sociedades Empresariais, gerando incerteza e insegurança para qualquer pessoa que trata de questões tributárias, sejam sócios, diretores, administradores, contabilistas, assessores legais, consultores, enfim, todos que de alguma forma se envolvam com as atividades fisco tributárias de pessoas jurídicas que estejam ao alcance das autoridades fiscais brasileiras. (sem espaço)

Será abordada questão corriqueiramente enfrentada pelos Contribuintes, sendo o objetivo deste trabalho colocar luz sobre o questão que tanto importuna e aflige não só os operadores do direito, mas especialmente grupos econômicos, empresas, dirigentes, administradores e consultores envolvidos nas discussões tributárias empresariais.

A questão da Solidariedade Tributária Passiva e Responsabilidade de Terceiros chama a atenção pela maneira vulgar como tem sido tratada e aplicada, posto que tal prática está maculada pela equivocada caracterização das condutas.

O Fisco, no afã de estender a responsabilidade tributária ao maior número de pessoas, físicas ou jurídicas, aumentando seu espectro arrecadatório, aplica concomitantemente e de maneira pouco técnica os dispositivos legais contidos no Código Tributário Nacional[1], Capítulo IV, Seção II, art. 124, I[2] e no Capítulo V, Seção III, art. 135[3].

---

[1] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm acesso em 25 de junho de 2018.

[2] Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

A relevância do temas se faz presente na medida que impacta de maneira nociva e violenta o patrimônio dos envolvidos, e em última análise, a própria sobrevivência das empresas, além de atingir maior dimensão quanto ao infortúnio das pessoas físicas cuja responsabilização se busca, que muitas das vezes são obrigados a se defender de autuações vultosas, sem ter patrimônio suficiente que possa suportar os honorários advocatícios, que dirá para fazer frente à satisfação do débito tributário.

Pior cenário surge quando se pretende a imputação de crime aos envolvidos, os autos já são lavrados com expedição de Representação Criminal, isto assola sobremaneira o estado emocional dos autuados, pois mal maior que a subtração patrimonial, é a subtração da liberdade, que tirante a vida, esse é o bem maior!

O que se infere ao analisar tal prática levada a efeito pelo Fisco, é que se trata de medida coercitiva, com o mero propósito de buscar a satisfação do suposto crédito tributário mediante a ameaça de responsabilização de pessoas físicas, se aproveitam da fragilidade e hipossuficiência das pessoas físicas envolvidas, ou não, na questão tributária.

O que se vê da autoridade tributária, quando lança mão te tal ardil, é a busca do caminho mais curto para atingir seu objetivo arrecadatório, pois na maioria das vezes imputam a responsabilidade para os dirigentes e administradores, e estes, para não se verem compelidos ao pagamento e responsabilização pessoal, buscam, de todas as formas, a satisfação do pretenso crédito, ainda que tenham um bom direito para perseguir.

Não pode o operador do direito se calar diante de inominável violência, o direito há de socorrer esses incautos personagens, que ao receberem os famigerados autos de infração com a extensão da responsabilidade tributária, vislumbram um futuro nebuloso e incerto.

Ao longo do curso de Pós Graduação LLM Direito Tributário – Turma XI, oferecido pela renomada e festejada Escola de Negócios INSPER, muitos foram os debates e discussões acerca da responsabilidade tributária solidária passiva e responsabilidade de terceiros, debates acalorados cujo inconformismo e indignação sempre fizeram presentes como combustível ao bom debate, e de qualidade ímpar, os temas abordados sempre foram brilhantemente remetidos às práticas e experiências jurídicas vividas no cotidiano dos ilustres docentes, bem como dos discentes, sempre atentos e ávidos para absorver do conhecimento exposado pelos mestres.

Vê-se que o inconformismo maior se dá em razão do “modus operandi” perpetrado pela autoridade fazendária para a satisfação de seu mister arrecadador, o enfoque principal do debate se dá em razão da pouca qualidade jurídica, seja na fundamentação legal, seja na classificação jurídica das malsinadas autuações tributárias.

O tema é atual e relevante, há um tortuoso e inglório caminho a percorrer, vivemos num País cujas questões são decididas de acordo com a conveniência dos Poderes e a necessidade de receitas, temos um órgão colegiado julgador em cujo regulamento preserva uma aberração jurídica teratológica chamada Voto de Qualidade, incompatível e incongruente com o Estado Democrático de Direito, nós, operadores do direito, e porque não dizer formadores de opinião, devemos nos insurgir com todas as forças para combater uma prática que não está alinhada com o bom direito, ao contrário, está eivada de ilegalidade e ardis inomináveis.

2. Tópico I – O Estado Tributante

Neste tópico serão abordados, brevemente, os elementos históricos de deram origem aos tributos como encontramos hoje, como forma de demonstração do Poder exercido pelo Estado, bem como de financiar as suas necessidades.

Abordará também a necessidade da imposição tributária para o exercício da Função Social do Estado, posto que, sem as exações não haveria possibilidade de manutenção do Estado, haja vista que este não é um Ente afeito às atividades econômicas que possibilitariam a sua auto sustentabilidade.

2.1. Tributo e liberdade:

Objetivando uma abordagem específica de Estado, assim dizendo o Estado Fiscal como Poder Tributante, que determina e estabelece qual o regramento jurídico fiscal imposto ao indivíduo e este se obriga a observar, encontramos nas mais priscas eras um desequilíbrio de poder, em que sob o argumento de que a vontade coletiva deve imperar sobre a individual, abusos são cometidos, e distorções, inclusive sociológicas, foram praticadas, tendo como pano de fundo, a incessante busca dos recursos financeiros para suportar as necessidades do Estado.

Interessante passagem histórica, na Obra Direito Tributário, de Luís Eduardo Scoueri[4], bem ilustra essa dinâmica, Estado x Tributo x Sociedade, senão vejamos:

> "Na antiguidade, os tributos não eram cobrados de toda a sociedade. Ao contrário, os cidadãos, livres não se sujeitavam ao pagamento de tributos.
>
> Os homens livres tinham, por certo, deveres para com a coletividade, mas estes não tinham a natureza de sujeição. Na verdade, não havia distinção entre o cidadão e a coletividade; melhor dizendo: a cidadania se exercia coletivamente. Livre somente era o que se inseria em sua polis[5] . A tal liberdade opunha-se a situação dos povos vencidos. Afinal, era bastante difundido, na antiguidade, o direito de tornar escravos os prisioneiros de guerra. Era a consequência do direito de pilhagem, que assegurava ao vencedor o direito de se apossar de todos os bens do vencido. Como não se conhecia a separação entre a pessoa e seu patrimônio, o direito de pilhagem se estendia à própria pessoa do vencido, que se tornava, como reparação pela

---

[4] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[5] BARROS, 2003 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

guerra, escravo do vencedor. O vencedor da guerra, segundo o direito internacional da antiguidade, adquiria poder de vida e morte sobre o vencido, tornando-se sua propriedade as terras e as riquezas daquele; o vencedor, não se podendo apossar materialmente dos bens, consentia abandonar seu uso ao vencido, o qual, por ter salva a vida ou para obter o uso das terras que não mais eram suas, obrigava-se a suportar uma prestação periódica recorrente em favor do Estado, mais forte[6] . Ou seja, se o vencido "pertencia" ao vencedor, nada mais natural que este pudesse dispor dos bens do primeiro. Neste sentido, o tributo surgia com o estigma da servidão: sujeitavam-se a tributo os povos vizinhos dominados na guerra; impunha-se a capitação (tributo cobrado per capita, típico de sistemas tributários primitivos) aos estrangeiros, aos imigrantes, aos forasteiros. Os cidadãos, de outra parte, eram livres de qualquer tributo ordinário, conquanto tivessem eles seus deveres cívicos, sinais, aliás, de sua liberdade[7] .Esse fenômeno pode ser visto na Grécia antiga. Enquanto Atenas fortalecia sua estrutura democrática, os persas, que já eram senhores de grandes domínios no Oriente, avançaram em direção ao oeste. Em meio à guerra, forjou-se a união militar das polis gregas, denominada Confederação de Delos. Cada polis deveria contribuir com navios ou dinheiro, a serem depositados na ilha de Delos. Cabe notar, neste passo, que as polis eram, a princípio, livres, sendo sua contribuição decorrente do interesse comum. Com o passar do tempo, entretanto, o predomínio de Atenas na Confederação de Delos transformou-se em imperialismo. Após pressões, o tesouro de Delos foi transferido para Atenas. Quando alguns Estados-membros quiseram se retirar, Atenas obrigou-os a permanecer por meio da força, transformando-os de aliados que eram em Estados que lhe pagavam tributos. Já não se podia mais falar, pois, em decisão, em liberdade, por parte daquelas polis, pois não mais se diferenciavam de outras situações de submissão, embora, em troca dessas imposições, Atenas lhes oferecesse proteção contra invasões marítimas e vantagens comerciais. Em Atenas, a tributação direta era repudiada e por isso somente se admitia seu uso em face dos estrangeiros. Os comerciantes e trabalhadores estrangeiros, chamados "méticos", pagavam um imposto direto, per capita, chamado "metoikon". O mético não só estava sujeito ao tributo direto, mas também não podia ser dono de terra e esta era isenta de tributação[8] . Dos cidadãos livres, como visto, não se exigiam tributos ordinários; sua contribuição se fazia, ao contrário, de forma voluntária, no que se chamava a "liturgia", algo que era pago em virtude do sentimento público e, claro, do reconhecimento: diversões públicas, jogos esportivos e mesmo equipamento militar eram adquiridos pelos cidadãos ricos e doados à cidade. Aqueles que detinham propriedade entendiam que tinham deveres para com a cidade e por isso a auxiliavam6 . A única exceção era a "eisphora", um tributo de emergência, cobrado de toda a população de Atenas, inclusive dos atenienses, no tempo de guerra. Relata-se a cobrança de um imposto de 1% sobre o patrimônio, exigido dos abastados, no século IV a.C.[9] . Dado o repúdio que se tinha à tributação direta, a "eisphora" era

---

[6] VANONI, 1952 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[7] VIGORITA, Tullio Spagnuolo apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016;

[8] ADAMS, 1999 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[9] ADAMS, 1999 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

imediatamente cancelada quando terminava a guerra e, se houvesse despojos da guerra, estes eram usados para repor o que fora pago com a "eisphora"[10] .

O modelo grego – tributação apenas dos escravos; tributo como sinal de submissão, não de liberdade – encontrava-se, de modo geral, na antiguidade. Dario, cujo sistema tributário já foi apontado como o mais antigo exemplo de estruturação financeira de que se tenha notícia concreta[11] , ao reorganizar a administração de seu império, dividindo-o em vinte satrapias, obrigou cada uma destas ao pagamento de determinado tributo ordinário, exceto a Pérsia, a qual, como país soberano, permaneceu imune de qualquer ônus[12].

Também em Roma, a experiência não era diferente: o tributo alcançava apenas os indivíduos que não eram considerados cidadãos, embora se possam registrar tentativas, mais ou menos frustradas, de implantação de impostos ordinários aos cidadãos romanos. Essas tentativas demonstram intensa oscilação entre dois extremos. De um lado, colocava-se a ideia de que a tributação consistia em uma grande honra: pagar o tributo dos cidadãos era o mais alto dever e a mais elevada honra[13], e por isso nenhuma pessoa ou parcela do patrimônio era subtraída à avaliação oficial referente a esta espécie de imposição, sendo sinal distintivo do civis romanus, pois era justificada pelo princípio salus publica suprema lex. Havia também a concepção oposta, da imunidade do cidadão romano à tributação, dado seu caráter servil e humilhante, especialmente agravado pelo sistema de arrecadação por arrendamento aos publicanos, cuja avidez ilimitada e arbítrio eram notórios, como se vê na frase de Tito Livio para quem "nam neque sine publicanis exerceri posse: et ubi publicanus esset, ibi aut ius publicum vanum aut libertatem sociis nullam esse" (Storie, livro XLV, 18-5)[14] . Havia, em Roma, o tributo dos cidadãos, cuja origem remonta à época régia e símbolo de cidadania e, de outro, o tributo provincial, suportado pelas províncias sujeitas. O último dividia-se em tributum soli e tributum capitis, consistindo o primeiro em ônus sobre a terra (ou seja: o preço pela concessão do uso da gleba ao vencido) e o último, um tributo pessoal de capitação, representando o resgate individual. Num e noutro caso, resultado da sujeição do vencido[15] .

---

[10] BIRK, Dieter. apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[11] ADAMS, 1999 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016 Charles. Op. cit. (nota 6), p. 58.

[12] Claro está que não é o início da tributação: Adams chega a afirmar que não há notícia de civilização que não tido um tribute, lembrando que a primeira civilização de que se tem notícia começou há seis mil anos na Suméria, durante uma Guerra e cuja cobrança não cessou com o fim daquela; a mesma peça relata que tudo era tributado, não se permitindo mesmo o enterro de mortos sem tributos, até que um rei, chamado Urukagina, "estabeleceu a liberdade" do povo, afastando os agentes coletores. ADAMS, 1999 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

[13] CICCOTTI, 1921 apud VANONI, apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[14] Interessante o trocadilho de Mellis, ao dizer que o tributo "era percepito più Che come un *onere* come un *onore*". MELIS, 2003 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[15] FERRAZ, 2006 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

E então conclui Schoueri:

> "Parece certa a afirmação de que na antiguidade eram incompatíveis a liberdade e a tributação, enquanto sujeição. O cidadão, porque livre, não estava sujeito a tributos, posto que tivesse seus deveres públicos. Estes, no entanto, longe de serem vistos como restrição de sua liberdade, eram exatamente sua exteriorização. O elevado grau de participação na vida pública tornava indistintos o cidadão e a coletividade.[16]

Interessante colocação de Roberto Ferraz[17], em seu artigo "Liberdade e tributação: a questão do bem comum", que reflete, de maneira bastante objetiva e clara, quais as características e interesses do Fisco e do Contribuinte, no tocante às imposições tributaries, como segue:

> "1. Será próprio do homem livre pagar impostos ?
>
> Parece que não, pois a característica essencial do imposto é a compulsoriedade de seu pagamento, isto é, o fato de ser, precisamente, imposto. Trata-se portanto de categoria essencialmente oposta à voluntariedade e, como tal, indicadora de ausência de liberdade.
>
> Essa a impressão de conhecimento comum e que é confirmada tecnicamente pois, em Direito, o que tipifica o tributo é a sua compulsoriedade.
>
> Além da técnica jurídica, também a permanente tensão entre Fisco (sempre procurando arrecadar mais) e o Contribuinte (sempre buscando meios de pagar menos) é demonstrativo de que se está diante de uma relação de força, em que a liberdade cede ao poder do Estado. O recurso ao extremo da prisão para os sonegadores de impostos mostra a dureza desse jogo entre aqueles times. As origens da tributação também confirmam essa impressão."

Não resta dúvida que a maneira mais eficaz encontrada pelo Estado para satisfazer às suas necessidades orçamentárias, foi a coerção, através da qual o indivíduo se encontra oprimido e à mercê da vontade do Estado, filosoficamente, é possível estabelecer um rico paralelo com a obra do filósofo francês Michel Foucalt, que em sua obra, "Vigiar e Punir: Nascimento da prisão", bem ilustra essa relação hipossuficiente:

> "Historicamente, o processo pelo qual a burguesia se tornou no decorrer do século XVIII a classe politicamente dominante, abrigou-se atrás da instalação de um quadro jurídico explícito, codificado, formalmente igualitário, e através da organização de um regime de tipo parlamentar representativo. Mas o desenvolvimento e a generalização dos dispositivos disciplinares constituíram a outra vertente, obscura, desse processo. A forma jurídica geral que garantia um sistema de direitos em princípio igualitários

---

[16] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 6a. Ed., São Paulo. Saraiva, 2016. P. 25-27.

[17] FERRAZ, Roberto. Liberdade e tributação: a questão do bem comum. Disponível em : http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm. Acesso em 26 de junho de 2018

> era sustentada por esses mecanismos miúdos, cotidianos e físicos, por todos esses sistemas de micropoder essencialmente inigualitários e assimétricos que constituem as disciplinas"[18]

2.2. O Estado e sua Função Social

Certamente a Função do Estado vai além do caráter arrecadador, cabe tutelar seu administrado, prover de serviços e promover seu bem estar social, é especialmente para esse mister que se prestam os tributos, não fosse assim, a tirania estaria instalada, e restaria ao indivíduo o conformismo.

Ainda Schoueri, bem leciona nesse sentido, brilhantemente ilustra esse lado do Estado Social Democrático de Direito, senão vejamos:

> "Ao lado do aspecto arrecadatório dos tributos, assumem relevância, no Estado Social Democrático de Direito, suas funções distributiva e alocativa, esta especialmente em seu viés indutor.[19]
>
> Realmente, qualquer norma que verse sobre impostos possui a função (positiva ou negativa) de arrecadar (Ertragsfunktion); ao mesmo tempo, aquela norma pode ter outras três funções, que nem sempre se encontram presentes, simultaneamente, em todas as normas: (i) a função de distribuir a carga tributária (Lastenausteilungsfunktion), que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva; (i) função indutora; e (ii) função simplificadora[20] . Semelhante raciocínio foi o empregado por Dieter Birk, que, no lugar de função, fala em efeito da norma, identificando os efeitos de carga (Belastungswirkung) e de estruturação (Gestaltungswirkung)[21]. Na teoria das finanças públicas, Richard e Peggy Musgrave introduziram, em sentidos equivalentes, as expressões "função alocativa", "função distributiva" e "função estabilizadora"[22] .
>
> A compreensão dessas funções é essencial para qualquer reflexão acerca da otimização do sistema tributário e, por sua importância, elas serão estudadas abaixo.

---

[18] FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir: nascimento da prisão* 36ª ed., pag. 209 Petrópolis: Vozes, 2009, fonte: https://pt.wikipedia.org/wiki/Vigiar_e_Punir acesso em 26 de junho de 2018.

[19] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. (nota 14), p. 35-36

[20] VOGEL, 1977 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[21] BIRK, 1988 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[22] MUSGRAVE, 1980 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

> Apenas para que se complete o quadro da evolução dos modelos de financiamento do Estado, importa ressaltar que o agigantamento do Estado passou a ser questionado quando se passou a considerar que seu crescimento já não era garantia de melhor distribuição de renda ou de eficiência econômica. Estes objetivos, conquanto permanentes, não se alcançam sem o concurso da iniciativa privada, a quem há de ser reservado um espaço para atuação. O Estado Fiscal social cede espaço para o Estado do Século XXI, denominado "Estado Democrático e Social de Direito" (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança)[23] . Marcam-no uma diminuição de tamanho e restrição a seu intervencionismo. É Estado Fiscal, ainda de maneira mais marcante, uma vez que as privatizações diminuem os recursos provenientes de seus esforços."

Para bem ilustrar que não resta ou alternativa ao Estado, que não a de tributar para alcançar os objetivos de sua atividade de administrar e prover seus tutelados, cabe citar excelente artigo do jurista Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho[24], publicado em 05/01/2017 no site genjuridico.com.br sob o título "O Código Tributário Nacional, o conceito de tributo e de suas espécies", que bem ilustra esse propósito, ao transcrever texto de Hugo de Brito Machado[25], no qual explica a *necessidade do tributo*. Vejamos:

> "No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas *atividade financeira*, como tal entendido o *conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins*.

2.3. O Estado, os Impostos e sua Causa

Outra fonte de renda não há para o Estado, senão subtrair do Contribuinte suas riquezas para fazer frente às suas necessidades orçamentárias.

---

[23] TORRES, apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

[24] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, artigo *"O Código Tributário Nacional, o conceito de tributo e de suas espécies".* Publicado no site genjuridico.com.br, em 05/01/2017.

[25] MACHADO, 1992 apud Sacha Calmon Navarro, artigo *"O Código Tributário Nacional, o conceito de tributo e de suas espécies".* Publicado no site genjuridico.com.br, em 05/01/2017.

Assim, como causa para permitir e justificar a imposição obrigacional ao jurisdicionado, qual seja, a cobrança de impostos, é sua necessidade de satisfação dos interesses da sociedade, o que somente é possível com disponibilidade de recursos financeiros.

Schoueri, in "Direito Tributário"[26], discorre acerca da nessidade financeira do Estado, a a sua justificativa (causa) para a cobrança de impostos, vejamos:

> "O que fica claro, entretanto, é que existe uma justificativa (uma causa) para que se cobrem os impostos: a necessidade financeira do Estado[27], cuja responsabilidade não pode ser imputada a um contribuinte, ou a um grupo de contribuintes. Daí, pois, toda a coletividade ser chamada a contribuir para aquelas despesas gerais. Neste ponto, vê-se que a teoria da equivalência, que servira para justificar a cobrança das taxas e das contribuições de melhoria, não pode justificar os impostos. Seu dilemma era explicar que não houvesse uma correlação entre o montante pago a título de impostos e a contraprestação dada aos contribuintes. Se, de um ponto de vista macroeconômico, podia ser sustentado que o Estado do Imposto precisava de recursos financeiros para desempenhar suas funções e, nesse sentido, coerente era dizer que a causa da cobrança dos tributos era a necessidade de o Estado cumprir seu papel constitucional, a teoria da equivalência não parecia satisfatória para esclarecer por que razão um contribuinte com menor capacidade contributiva pagaria menos que o financeiramente mais abastado, se, afinal, não era certo que o último recebesse mais serviços do Estado.
>
> Diante de tal dilema, dividia-se a doutrina causalista, uns entendendo que haveria tributos causais e não causais, outros insistindo na existência de uma causa para todo tributo.
>
> Defendendo a existência de tributos causais e não causais, cita-se Blumenstein. Segundo o mestre suíço, o elemento causal se exprimiria de modo mais claro nos tributos com pronunciado caráter de equivalência, para os quais o tributo é devido como contraprestação por uma vantagem concedida ao sujeito passivo. Tais seriam os casos em que a pretensão tributária apenas surgiria a partir da prestação estatal, sejam os tributos de monopólio, ali existentes, sejam os tributos especiais (Vorzugslasten), devidos por vantagens especiais que o contribuinte aufere das instituições públicas. Ainda seria possível estender o raciocínio da equivalência para o tributo subrogatório
>
> (Ersatzabgabe), devido porque o contribuinte – com ou contra sua vontade – se viu exonerado doutra obrigação de direito público que lhe seria imposta. A tais casos –considerados tributos causais – se oporiam, na opinião de Blumenstein, os impostos, cujo elemento característico estaria exatamente na sua falta de pressuposto, sendo o dever de pagá-los baseado exclusivamente na submissão do contribuinte ao poder soberano do Estado. É assim que Blumenstein concluía que os impostos estariam entre os tributos sem causa, ou, ainda mais claro, que o elemento característico do imposto é a falta da causa[28]. Importa esclarecer que em obra posterior, Blumenstein foi mais além, passando a negar qualquer relevância à teoria das causas em matéria

[26] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. (nota 14), p. 211.
[27] Além das justificativas extrafiscais
[28] BLUMENSTEIN, 1939 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

> tributária, que teria caráter filosófico e especulativo.[29]
>
> No mesmo sentido, Isensee afirma que o imposto é a única incidência coletiva entre os tributos.
>
> Assim, enquanto Isensee entende que qualquer outra espécie tributária necessita de uma justificativa especial, o imposto justifica-se já a partir da necessidade financeira geral do Estado.[30] Alessi também afirmava que, de regra, os tributos são "una figura del tutto acausale", já que seu único fundamento seria o poder tributário, admitindo, entretanto, que existem "tributi causali", para os quais o poder tributário deve ser fundamentado em uma situação substancial objeto de previsão por parte do legislador, apta a justificar socialmente a exigência dos tributos; seriam os tributos que se justificariam na vantagem econômica ao particular, como efeito de uma atividade da administração.[31] Deve-se notar, outrossim, que embora Alessi negasse, de regra, o elemento causal, reconhecia que no plano abstrato o poder tributário se liga, sim, a um elemento causal, representado pela finalidade que o ente impositor tem em mira, que pode ser, genericamente, sua destinação a sustentar o próprio ente.[32] RamónValdés Costa também sustentava que somente se admitiria a causa como element constitutivo da relação jurídica no caso das taxas e contribuições especiais.[33]

Portanto, resta claro que a força do Estado Tributante "vis a vis" o poder do indivíduo, é e sempre será desigual, o alcance da "mão" do Estado, considerando o regime de governo por ele imposto, poder ser ilimitado, e assim, pela opressão, o Estado segue sua saga impositiva. Entretanto, sem essa fonte de recursos, impossível distribuir serviços públicos aos seus tutelados, resta dessa forma, a busca do equilíbrio, relação na qual as imposições feitas aos indivíduos são compensadas pelas contrapartidas oferecidas pelo ente público, cujo poder dever é prover seus tutelados das necessidade básicas e afeitas à espécie humana.

---

[29] BLUMENSTEIN, 1939 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[30] ISENSEE, 1983 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[31] ALESSI, apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[32] No original: considerata sul piano astratto come potestà tributaria comlementare, la potestà tributaroa appare sotto il profilo costituzionale come legata ad un elemento causale rappresentato dalla finalità tenuta di mira daall'Ente impositore: finalità che deve, sai pure genericamente, consistere nella destinazione al sostentamento delle spese dell'ente stesso. Cf ALESSI, Renato. Op. cit. (nota 28), p. 36

[33] COSTA, 1996 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

3. Tópico II - Origem da tributação no Brasil

Neste tópico, suscintamente, será apresentada a evolução histórica da tributação no Brasil, desde o seu descobrimento, até os dias atuais.

3.1. Tributação no Brasil Colônia e no Brasil Império

Em sua tese de mestrado, apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP) em 2012, sob o título "Evolução Histórica da Tributação no Brasil e Algumas Sugestões para a Reforma Tributária"[34], Luiz Carlos Ferreira apresenta elementos que nos permitem alcançar a origem da voracidade tributária reinante no Brasil.

Elementos históricos apresentados no supra referido estudo, demonstram que durante o período Colonial, a Coroa Portuguesa deu início à tributação no Brasil, assim, a partir de então a sanha arrecadatória ocorreu de maneira bastante rápida.

Ainda conforme exposto por Luiz Carlos Ferreira, em 1.548 com o advento da Lei Tributária (Regulamento) e diante dos baixos valores recebidos pela coroa, o Provedor-Mor nomeou Antonio Cardoso de Barros, como Provedor-Mór da Real Fazenda, e assim instituiu:

> 1-Superintender e fiscalizar a arrecadação de tributos e o seu recolhimento ao Tesouro da Coroa, principalmente com a produção do açúcar nos engenhos.
>
> 2-Em conjunto com o Governador Geral, prover os cargos públicos;
>
> 3-Julgar as causas que excediam à alçada dos Provedores-Parciais, em Conselho Especial;
>
> 4-Punir os funcionários faltosos, aplicando pena de prisão, e mandando-os ao Reino;
>
> 5-Conhecer os defeitos e causas referentes às sesmarias, com alçada acima de dez mil reais.

Já em 1565, é fundada a cidade de São Sebastião do Rio de Janeiro por Estácio de Sá, implantando também a alfândega, com aplicação de tributos de caráter ordinário ou permanente, quais sejam:

---

[34] FERREIRA, Luiz Carlos. "Evolução Histórica da Tributação no Brasil e Algumas Sugestões para a Reforma Tributária." Tese de Dissertação: PUCSP, 2002.

a)- As Cisas;

b)-As alcavalas;

c)-Impostos de Chancelaria-Lei do selo, criada pelo alvará de março de 1797.

d)-Impostos de passagem;

e)-Impostos dos engenhos;

f)-Impostos dos molinetes;

Criou também outros impostos, estes de caráter transitório:

1-Donativos “ espontâneos”.

2-Cotas de indenização de Guerras.

3-Cotas para custear e manter as fortalezas

4-Donativos para consórcio da família Real

5-Imposto de Consulado.

6-Imposto para a reconstrução de Lisboa e o seu porto, decretado por 10 (dez anos) consecutivos.

Com a inevitável tomada de Portugal pelo exército Napoleônico, em 24 de janeiro de 1.808 chega ao Brasil a Família Real, e com ela mais de 30.000 pessoas.

Certamente, para fazer frente às despesas da Corte e de seus protegidos, a carga tributária avança desenfreadamente.

Esse avanço tributário, com suas constantes alterações e reformas percorre todo o período colonial.

Diante da elevadíssima carga tributária, e considerando a severa crise econômica que assolava o Brasil, em 1.829 o Banco do Brasil é extinto!

Infelizmente no Brasil, a desordem tributária é de origem, somente entre 1.840 e 1.850 D. Pedro II implementou 2.919 alterações tributárias.

Durante o período de 1.870/1.880, ocorreram algumas reformas tributárias, muitas delas benéficas, com abolição, redução ou isenção de impostos, especialmente com a abolição do Imposto Pessoal (Imposto sobre a Renda de Pessoa Física)

Finalmente, conforme relata Luiz Carlos Ferreira in Evolução Histórica da Tributação no Brasil e Algumas Sugestões para a Reforma Tributária" no período compreendido entre 1.882 e 1.889, já no final do Império, ocorre o almejado equilíbrio orçamentário, graças às mencionadas alterações ocorridas.

3.2. Tributação no Brasil República

A base tributária que vigora até nossos dias teve sua franca evolução até 1950, muito embora tenham sofrido algumas variações, serviram de base e conceito para os impostos e contribuições que perduram até os dias atuais.

Excelente estudo feito na tese de Luiz Carlos Ferreira, demonstra claramente a evolução dos impostos, cuja base persiste, senão vejamos alguns :

> "a)Em 1910, a Lei no 2.321 , de 30 de dezembro, cria impostos sobre dividendos e o de indústria e profissões , subordinados juntamente com outros, ao título "Imposto sobre a renda".
>
> b)Em 1914 cria-se o imposto sobre juros de debêntures e produtos de ações das sociedades anônimas, sendo que a Lei Orçamentária decretou uma tabela progressiva sobre os soldos(salários), diárias, representações e aposentadorias, com uma variação de 8 a 15 a 20% para o Presidente da República e membros do Congresso Nacional.
>
> c)-Em 1916, o imposto sobre juros de crédito hipotecário.
>
> d)-Em 1918, o imposto sobre as importações retiradas dos fundos de reserva das sociedades anônimas para constituir novo capital.
>
> e)- Em 1919, o imposto sobre o lucro líquido e o imposto sobre as gratificações ou bonificações dos diretores e presidentes das Sociedades Anônimas. O imposto sobre o lucro líquido abrangia:
>
> I- As sociedades por quotas;
>
> II- As sociedades anônimas;

> III- As casas bancárias e de penhores;
>
> f)-Em 1921, ampliou-se a área dos gravame sobre o lucro liquido:
>
> 1- Das firmas individuais;
>
> 2-Das sociedades em nome coletivo;
>
> 3-Das sociedades em comandita simples;
>
> 4-Operações a termo;
>
> 5-Capital em giro nas bancas de jogo permitido e estâncias balneárias;
>
> 6-Lucro sobre profissões.

E finalmente, o famigerado Imposto sobre a Renda:

> É instituído o Imposto de Renda, em 30 de dezembro de 1922, através da Lei Orçamentária no 4.625 artigo 31 com o seguinte teor:
>
> "Fica instituído o Imposto de Renda, que será devido anualmente, por toda pessoa , física ou jurídica, residente no território do País, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer natureza."
>
> Entrando em vigor a partir de 1923, mas somente em 1926, o Imposto de Renda teve execução efetivada.

A confusão tributária persiste até os dias atuais, muito se fala em reforma tributária, entretanto, não é possível distinguir o motivo pelo qual o Poder Executivo e o Poder Legislativo não avançam nesse tema, muitos dizem que é falta de vontade política, outros porém, dizem que seria muito difícil conciliar os interesses da União e dos Entes Federados, e assim, com um emaranhado de legislação e dispositivos legais, o chamado custo Brasil só aumenta, a insegurança jurídica não retrai, e por consequência, os investimentos são drenados para outras Nações cujos governantes compreenderam que somente haverá um equilíbrio orçamentário com a redução da carga e a simplificação das normas tributárias, de modo que com uma economia forte, a base de incidência tributária será maior, a informalidade não terá estímulo em razão da diminuição do diferencial da carga tributária excedente que estimula a sonegação.

4. Tópico III – Tributo seu Conceito, Aplicação e Validade

Neste tópico será apresentado o conceito dos tributos observando sua aplicação e princípios que o tornam validamente exigível.

4.1. Conceito

É de suma importância identificarmos o conceito de tributo e sua aplicação para distinguirmos sua aderência ao sistema jurídico pátrio, e por conseguinte, sua procedência constitucional.

Prevê o Código Tributário Nacional em seu artigo 3º.:

"Art. 3º 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."

Schoueri diz que:

> "Saber se determinada exação tem natureza tributária ou não é uma questão que produz consequências práticas imediatas, já que, em caso afirmativo, então a cobrança do valor deverá dar-se segundo condições e limites impostos pelo ordenamento jurídico, a começar pela própria Constituição Federal, onde se encontra uma série de limitações à própria possibilidade de o Estado vir a exigir validamente um tributo.[35]

Essa identificação da exação demonstra a essência jurídica do tributo, permite sua classificação, inclusive determinar seu propósito e legalidade, pois caso seja constatado algum vício na sua constituição, estará, referida exação, maculada, passível portanto de questionamento jurídico.

Sacha Calmon percorre esse caminho de caracterização da exação tributária, em seu artigo supra mencionado[36], analisa o disposto no art. 4º. do Código tributário Nacional, que trata da natureza jurídica do tributo, senão vejamos:

> *"O que caracteriza o tributo é a sua essência jurídica*. Por isso mesmo o CTN, no art. 4º, dispõe que:
> "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto de sua arrecadação."

---

[35] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. (nota 14), p. 149.

[36] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, artigo *"O Código Tributário Nacional, o conceito de tributo e de suas espécies"*. Publicado no site genjuridico.com.br, em 05/01/2017.

> Por outro lado, a *essência jurídica* do tributo é ser *prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato)*. Intuitivo, também, que a prestação pecuniária no caso do tributo não é feita para indenizar (recompor) nem para garantir (depósitos, fianças, cauções), admitindo cobrança administrativa.
> Sendo tal, a prestação pecuniária será tributo e estará, no Brasil, sob a disciplina dos princípios jurídico-tributários insertos na Constituição e nas leis de normas complementares.
>
> O momento jurídico para a apreensão do conceito de tributo é o da imposição do dever. É nesse momento que se aproposita o exame de sua natureza.
>
> Cabe aqui gizar que o tributo, nas sociedades ocidentais praticantes da democracia, é matéria sob estrita reserva de lei em sentido formal e material. Daí o prestígio do princípio da legalidade, de que é corolário o princípio da tipicidade (ou da minuciosa determinação estrutural e conceitual do tributo). Vale dizer: o legislador, só ele, faz a lei tributária. E, em a fazendo, deve dizer com claridade quais são os seus elementos, retirando ao aplicador da lei todo e qualquer subjetivismo. O tributo deve nascer de um *fato-tipo*, um fato *tipificado*. Para se saber o que é tipo, é preciso, antes, conhecer a estrutura formal da norma tributária. Enfrentemos o tema, mirando o conceito de tributo."

É imprescindível para a validade jurídica do tributo e sua eficácia, que quando da sua instituição, todas as formalidades e requisitos constitucionais sejam observados, sob pena de o Estado ficar impossibilitado de aplicá-lo, considerando não somente a observância dos princípios da legalidade, anterioridade e anualidade, mas também sua aderência à norma constitucional.

Conforme leciona José Eduardo Soares de Melo[37], interessante mencionar observação de Paulo de Barros Carvalho, senão vejamos:

> "Oportuno trazer à sirga pertinente observação de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que o "vocábulo 'tributo' experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: 'quantia em dinheiro', 'prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo', 'direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo', 'sinônimo de relação jurídico tributária', 'norma jurídica tributária', e 'norma, fato e relação jurídica'"

Para que o Estado possa ter sua necessidade orçamentária alcançada com a instituição de determinado tributo, não basta exercer sua competência e poder discricionário, há que se observar princípios para que tornem o tributo validamente exigível.

---

[37] Melo, José Eduardo Soares de. "Contribuições Sociais no Direito Tributário". 6a. Ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2010. P. 19.

4.2. Princípios e validade dos Tributos

A Constituição Federal, estabelece algumas normas e princípios que tornarão ou não o tributo validamente exigível, senão vejamos:

a) <u>normas gerais:</u>

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
>
> II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
>
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
>
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
>
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.
>
> Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:
>
> I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

b) <u>princípio da legalidade:</u>

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

c) <u>princípio da anterioridade:</u>

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

d) <u>princípio do não confisco:</u>

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Nota-se portanto, que há rigidez na normativa tributária, tratada de maneira objetiva na Carta Magna, ainda assim, nos deparamos com abusos e excessos cometidos pelos Entes Tributantes, o que permite questionamentos e ineficácia tributária.

Tratando da importância constitucional do conceito de tributo, e portanto de sua validade e eficácia no financiamento do Estado, Luís Eduardo Schoeri, *in* "Direito Tributário", 6ª. Edição, Editora Saraiva, 2016, destaca interessante abordagem acerca da conceituação de tributo.

> "A determinação do conceito de tributo é relevante quando se tem em conta que a tributação implica, necessariamente, transferência patrimonial da esfera privada para a pública. Haveria, daí, a suspeita de que por meio da tributação seria afetado ou reduzido o direito de propriedade. Entretanto, tal transferência jamais poderia ser considerada ofensiva ao direito de propriedade, tendo em vista que foi o próprio constituinte, que a autorizou, como forma de financiar o Estado.[38]
>
> Vale lembrar que a tributação não é a única forma pela qual o Estado ingressa compulsoriamente no patrimônio do particular. A Constituição prevê a desapropriação da propriedade privada (artigo 5º., XXIV) e o uso da propriedade particular no caso de iminente perigo público (artigo 5º., XXV), mas em ambos os casos impõe-se a indenização. Prevê-se ainda a expropriação, mas apenas no caso de glebas onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas e confisco de bens econômicos relacionados a tráfico de entorpecentes (artigo 243) . Importa, daí, discernir a tributação dessas outras hipóteses de intervenção na propriedade. Do mesmo modo, cabe afirmar que se uma exação não tem natureza tributária nem de outra das exceções previstas constitucionalmente, então é pleno o direito de propriedade e ilícita, por inconstitucional, a exigência.
>
> Na Itália, a questão não parece assumir importância comparável já que, enquanto no passado (estatuto Albertino) apenas exigia lei para as cobranças de natureza tributária, o texto da constituição republicana passou a impor (artigo 23) a reserva de lei não só para receitas tributárias, mas para todas as prestações pecuniárias obrigatórias, independentemente da natureza tributária[39].
>
> Na Alemanha, não surge, em termos constitucionais, a expressão "tributo", mas "imposto", dando-se também lá a necessidade de se determinar o que seria um "imposto", especialmente diante das regras de repartição de receitas tributárias.
>
> Já no Brasil, como mencionado, há todo num estatuto jurídico de natureza constitucional pra os tributos. Assim, confirmar a natureza tributária de uma

[38] KLEIN, 1966 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

[39] COCIVERA, 1965 apud SCHOUERI, 1994. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

> exação é afirma-la como jurídica e, portanto, assegurada pelo ordenamento , desde que efetuada dentro dos limites impostos pela própria Constituição."

Note-se portanto, que a validade dos tributos e sua eficácia está condicionada à observância das normas, dos princípios e da sua própria essência tributária, o Poder Tributante, para que alcance seu objetivo de arrecadar e atender às necessidades de seus jurisdicionados, tem o dever de bem aplicar o que está disposto na Constituição Federal; No Estado Democrático de Direito, há que se observar limites de exercício de Poder, não se tolera excessos e/ou autoritarismos, para que haja validade e eficácia, não só deve prevalecer o comedimento, mas especialmente a atenção às disposições legais e ordenamentos jurídicos, para os fins da arrecadação tributária, os detentores do Poder Tributante devem estar sempre atentos e adstritos aos regramentos legislativos.

5. Tópico IV– Obrigação Tributária

Breves considerações sobre a obrigação tributária, principal e acessória, sua natureza jurídica e divergências conceituais acerca da natureza obrigacional serão abordadas neste tópico.

5.1. Conceito

Encontramos no Código Tributário Nacional a definição de Obrigação Tributária, que a distingue em duas, sendo uma obrigação principal e outra acessória, assim preceitua o artigo 113:

> "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> Parágrafo 1º. A Obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerado, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
>
> Parágrafo 2º. 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.
>
> Parágrafo 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

Nota-se portanto, que a obrigação principal é primariamente uma obrigação pecuniária, o elemento ensejador de sua existência decorre de valor monetário ao qual está obrigado o contribuinte à despender para satisfação dessa exação, já a obrigação acessória decorre de uma obrigação de não econômica, mas que se transmuda em obrigação pecuniária, e passa a ser obrigação principal, caso não seja atendida pelo contribuinte essa obrigação não econômica.

Bem leciona Hugo de Brito Machado, em sua Obra "Crimes Contra a Ordem Tributária"[40], ao distinguir o posicionamento de diversos juristas que discorrem sobre "Obrigações", posto que uns adotam a premissa posta por Clóvis Beviláqua, extraída do "Dicionário Jurídico" de Maria Helena Diniz, que assim define obrigação: "relação transitória de direito que nos constrange a dar, fazer ou não fazer algumas coisa economicamente apreciável, em proveito

[40] MACHADO, Hugo de Brito, *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008. P. 138-140

de alguém que, por ato nosso, de alguém conosco relacionado ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão".[41]

Ainda Hugo de Brito Machado, na mesma Obra, relata que outros juristas, inclusive ele, entendem que "existem obrigações com objeto desprovido de valor econômico, ou por outras palavras, obrigações cujo objeto não é economicamente apreciável", segundo a qual, "o conceito de obrigação há de ser entendido à luz do nosso direito positivo", e cita Souto Borges, in "Obrigação Tributária" [42]:

> "Em face do direito positivo brasileiro, não há como extrair a conclusão pela patrimonialidade genérica da obrigação tributária, precisamente porque dele distingue – inauguralmente no CTN – entre obrigação tributária principal, suscetível de avaliaçãoo econômica (art. 113, § 1º.), e obrigação tributária acessória, insuscetível de valoraçãoo econômica (art. 113, § 2º.). Assim sendo, tanto as prestações de cunho patrimonial, quanto às prestações que não o têm, são, pelo direito positivo brasileiro, caracterizadas como obrigacionais"

Essa posição adotada por muitos juristas e compartilhada por Hugo de Brito Machado tem apoio em Pontes de Miranda[43], conforme relata Souto Borges na obra citada:

> "Longe vai o tempo em que se não atendia ao interêsse sòmente moral da prestação, em que se dizia que a prestação tinha de ser patrimonial. O que se deve pode não ter qualquer valor material, como se A obtém de B que o acompanhe ao teatro por ser B de alta família. Nem o interêsse é patrimonial nem a prestação é de valor patrimonial nem há ilicitude na promessa. Diz-se que é preciso ser suscetível de valoração econômica o que se presta. Se foi estabelecida pena convencional nem por isso de deu valor econômico à prestação: estipulou-se pena para o caso de inadimplemento. No direito brasileiro, não há regra jurídica que exija às prestações prometidas o serem avaliáveis em dinheiro".

Em sua tese de Dissertação em Mestrado, Soraya Marina Barcelos[44], singelamente e com uma clareza meridiana, bem distingue as obrigações, senão vejamos:

> "Conforme descrito na legislação, se a obrigação tributária consistir no pagamento de dinheiro, será denominada de obrigação principal, que surge com a ocorrência do fato gerador. Isto significa que se o fato descrito na lei, que é dotado dos elementos necessários a sua identificação, venha efetivamente ocorrer na realidade, a obrigação será instaurada.

---

[41] DINIZ, 1998 apud MACHADO, Hugo de Brito, *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.

[42] BORGES, apud MACHADO, Hugo de Brito, *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.

[43] MIRANDA, 1970 apud MACHADO, Hugo de Brito, *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.

[44] BARCELOS, Soraya Marina. Dissertação em Mestrado: "Os Limites da Obrigação Tributária Solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa". Faculdade de Direito Milton Campos - 2011

> Lado outro, além das obrigações de efetuar o pagamento em dinheiro, a lei poderá determinar obrigações de fazer ou não fazer, o que implicará em obrigação acessória. A obrigação acessória destina-se a possibilitar o Poder Público de controlar o cumprimento das obrigações principais. Como exemplos de obrigações acessórias, é possível citar a emissão de notas fiscais, a apresentação de declaração de rendimento e o dever de escrituração em livros contábeis. Caso a obrigação acessória não seja observada, será convertida em obrigação principal de adimplir uma penalidade pecuniária."

Inobstante as correntes doutrinárias, há que buscar conceitos simplifiquem as questões jurídicas, as discussões semânticas são de menos importância, em essência, a substância é que sobrepõe a definição, elementos outros devem prevalecer sobre discussões acadêmicas que, data vênia, pouco contribuem para a prática do bom direito, salvo para alimentar vaidades, no mundo em que vivemos atualmente, simplicidade e conteúdo devem ser valorizados, e assim, o mundo acadêmico deveria nortear suas diretrizes.

Interessante conclusão de Hugo de Brito Machado que corrobora com este raciocínio:

> "O uso de terminologia adequada é de fundamental importância na doutrina jurídica, mas não parece que possa haver qualquer prejuízo em admitir-se o termo *obrigação* para designar o vínculo desprovido de conteúdo patrimonial. Por isso escrevemos:
>
> Na obrigação tributária existe o *dever* do sujeito passivo para pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal) ou, ainda, de fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis, pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeitos passivo um lançamento , criando, assim, um crédito. O crédito, este sim, é exigível.
>
> Com este esclarecimentos, podemos tentar definir a obrigação tributária. Diríamos que ela é a *relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito*.[45]

Vê-se, portanto, que inobstante haver uma divergência entre doutrinadores e tributaristas quanto à mensuração obrigacional patrimonial e valor econômico, na conceituação das obrigações principal e acessória, ao final não há como fugir da doutrina fatalista, ambas os obrigações subtrairão riqueza do contribuinte, a primeira, tão logo a ocorrência do fato gerador, e a segunda, após o descumprimento de outra obrigação, assim como de origem, teremos a "mão do Estado" exercendo o seu Poder sobre o patrimônio do jurisdicionado.

---

[45] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 22a. Ed. Malheiros. São Paulo, 2003, p. 110.

Segundo frase atribuída à Benjamim Franklin: “Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos”.[46]

5.2. Natureza Jurídica

Para compreender qual é a natureza jurídica da obrigação tributária, necessário identificar sob quais as normas de direito estão ela sujeita, Hugo de Brito Machado assim leciona in “Crimes Contra a Ordem Tributária”: “Identificar natureza jurídica de alguma coisa nada mais significa do que determinar seu regime jurídico, isto é, determinar quais são as normas de Direito que lhe são aplicáveis. Assim, definir a natureza jurídica das obrigação tributária é relevante na medida em que com isto se esclarece que normas se aplicam e que normas não se aplicam a essa obrigação.”[47]

Necessário classificar a obrigação tributária nas categorias obrigacionais existentes, conforme Brito Machado, no campo das obrigações encontramos aquelas classificadas a partir do objeto e a partir da fonte da qual resultam. Relativamente ao objeto, as obrigações podem ser de dar, de fazer ou não fazer e tolerar, quanto à fonte, podemos afirmar que as obrigações tributárias não decorrem da vontade, mas sim da lei que institui a exação, ou do ato ilícito praticado pelo sujeito passivo.

Na obra já citada de Hugo de Brito Machado, o autor afirma que “a obrigação tributária principal corresponde a uma obrigação de dar. Seu objeto é o pagamento do tributo, ou da penalidade pecuniária.” Com relação às obrigações acessórias, o autor classifica como: “obrigações de fazer (emitir uma nota fiscal, por exemplo), de não fazer (não receber mercadoria sem a documentação legalmente exigida) e de tolerar (admitir a fiscalização de livros e documentos)”.

Elemento interessante que vem à discussão quanto à obrigação tributária principal diz respeito à sua exigibilidade, posto que sua liquidez depende de lançamento, e uma vez determinado o valor, deixa de ser obrigação e passa a ser crédito tributário, e nessa seara, conclui Hugo de Brito Machado, que :

---

[46] FRANKLIN, Benjamin. Site: “PENSADOR”. www.pensador.com acesso em 25/06/2018.
[47] MACHADO, Hugo de Brito, *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008. P. 140

> "Por isso mesmo existe uma certa dificuldade na determinação da natureza jurídica da obrigação tributária, que na verdade assume característica incompatível com os modelos do direito privado. Não chega a ser uma obrigação, em rigoroso sentido jurídico privado, mas uma situação de sujeição do contribuinte, ou responsável tributário, que corresponde ao direito potestativo do fisco de efetuar o lançamento.
>
> Quem admitir esse raciocínio dirá que a obrigação tributária principal ou acessória é simples situação jurídica de sujeição. Quem preferir ficar com o pensamento geralmente difundido nos compêndios da matéria dirá que a *obrigação tributária principal é obrigação de dar, desprovida de liquidez*, enquanto *a acessória e obrigação de fazer, não fazer e tolerar*."[48]

Cumpre aqui ressaltar que para analisar as obrigações tributárias, sua natureza tributária é de menos importância, há que se considerar, especialmente, as fontes da obrigação tributária, que não decorrem da vontade, mas sim da lei ou de ato ilícito, o que a exclui das normas obrigacionais decorrentes de atos de vontade, concluindo Brito Machado, "E nos permite também distinguir as obrigações as quais não se aplicam, as normas próprias do denominado direito punitivo ou sancionador".

Como a obrigação tributária independe dos atos de vontade, mas sim decorrentes de lei ou de ato ilícito, o artigo 126 do Código tributário Nacional estabelece que não há necessidade de capacidade civil das pessoas naturais para se sujeitarem às obrigações tributárias, senão vejamos:

> "CTN: Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
>
> I - da capacidade civil das pessoas naturais;
>
> II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
>
> III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional."

A capacidade tributária independe de capacidade civil, todos estão sujeitos às obrigações e suas sanções, ainda que menores, ou seja, perante às obrigações tributárias estes responderão plenamente, tal medida se faz necessária para coibir fraudes tributárias, e atingirá inclusive, pessoas jurídicas constituídas irregularmente, ou seja, aplica-se a denominada pecúnia "non olet", ou seja, "não tem cheiro", "para o fisco não importa se os rendimentos tributáveis

---

[48] MACHADO, Hugo de Brito, *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008. P. 141.

tiveram ou não fonte lícita ou moral. A origem do instituto está na criação de um tributo, pelo Imperador Vespasiano, para utilização de banheiro público”[49]

Cabe aqui citar um clássico exemplo de pecúnia “*non olet*”, ilustrada por Schoueri[50]

> “Interessante a decisão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, quando se examinou se haveria sonegação fiscal quando o criminoso não informa em sua declaração de rendimentos lucros oriundos de sua atividade criminosa (tráfico de drogas). O Ministro Sepúlveda Pertence apontou que mais importante que a origem da renda seria sua substância econômica, entendendo a Turma que o direito brasileiro adota a “tributação irrestrita” das rendas de origem ilícita[51].
>
> Eis a ementa:
>
> Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: “non olet”. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio a moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.

Conclui Hugo de Brito Machado:

> “Em síntese, as obrigações tributárias em geral resultam da lei e por isto a elas não se aplicam as normas próprias para a regulação das obrigações voluntárias ou contratuais. As obrigações tributárias, porém, dividem-se em duas categorias, a saber: aquelas em cuja formação a ilicitude é irrelevante (os tributos) e aquelas em cuja formação o ilícito é elemento essencial (as penalidades). Essa distinção, repita-se, é de fundamental importância na definição do regime jurídico dessas obrigações. Tanto no que diz respeito ao direito intertemporal, como no que diz respeito à diretriz interpretativa, posto que predominam em tais situações os princípios do direito penal.”

Assim, claro está que a obrigação tributária é impositiva, independe de atos de vontade, não distingue origem lícita e é “*erga omnes*”.

---

[49] https://pt.wikipedia.org/wiki/Pecunia_non_olet, acesso em 25/06/2018.

[50] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. (nota 14), p. 156.

[51] *Habeas Corpus* n. 77.530, j. 25.08.1998, D.J. 18.09.1998. A decisão foi reiterada no *Habeas Corpus* 94.240, 1ª. Turma, Rel Min. Dias Toffoli, j. 23.08.2011.

5.3. O Nascimento da Obrigação Tributária

Para dar mais ênfase a obrigação tributária, que surge "ex lege", decorrente de lei, independentemente da vontade do sujeito passivo, pois aqui está a sua sujeição à imposição determinada pelo Estado, interessante visitar o pensamento de alguns doutrinadores, que percorrem o tema de maneira bastante simples e didática, de modo a facilitar a compreensão e entendimento de tema tão relevante.

Hugo de Brito Machado, quando se refere ao nascimento da obrigação tributária diz que "independe da vontade do seu sujeito ativo (o fisco) e do seu sujeito passivo (o contribuinte e o responsável).[52] E cita Luciano Amaro, que leciona com muita propriedade:

> "O nascimento da obrigação tributária independe de uma manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso, a obrigação tributária diz-se *ex lege*, que dispensam, para o seu aperfeiçoamento, o concurso da vontade do obrigado.
>
> Alfredo Augusto Becker censura a qualificação de certas obrigações (entre as quais a tributária) como obrigações *ex lege*, dizendo que todo e qualquer dever jurídico é, sempre e necessariamente, *ex lege*, porque nasce como efeito de incidência de um regra jurídica.
>
> .....
>
> A diferença está em que o nascimento de certas obrigações (entre as quais a tributária) prescinde de manifestação de vontade da parte que se obriga (ou do credor) no sentido de dar-se nascimento. A vontade manifestada na prática de certos atos (eleitos como fatos geradores da obrigação tributária) é abstraída. O indivíduo pode querer auferir renda e não querer pagar imposto (ou até mesmo ignorar a existência do tributo); ainda assim, surge a obrigação, cujo nascimento não depende nem da vontade nem do conhecimento do indivíduo. Aliás, independe, também, de estar o sujeito ativo ciente do fato que deu origem à obrigação. É óbvio que o efetivo cumprimento da obrigação vai depender de as partes tomarem conhecimento da existência do vínculo. O que se quer sublinhar é que o nascimento da obrigação não depende de nenhuma manifestação de vontade das partes que passam a ocupar os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico. Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação."[53]

O elemento determinante para definir que a obrigação é ex lege reside em estabelecer a diferença entre as vontades, como diz Brito Machado "... basta que se realce a diferença entre

---

[52] MACHADO, Hugo de Brito, op. cit. (nota 28) p. 142.
[53] AMARO, apud MACHADO, Hugo de Brito, **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

o querer praticar um ato, participar de um contrato e querer obrigar-se ao pagamento do tributo. Ou, em outras palavras, com Alfonso Cortina, basta que se perquira a respeito da intenção ou propósito daquele que pratica o ato." Adiante cita o jurista mexicano Afonso Cortina:

> "Un acto de consumo tiene como intención y propósito el de usar el objeto de que se trate; una operación de compraventa se efectúa para adquirir el objeto comprado; cuando se obtiene un ingresso, es éste el que se desea. Y es por una ley, es decir, por la voluntad del legislador y no del contribuyente, que de acto de consumo, de contra de compra-venta, de la atividade productora del ingresso, derivan los impuestos relativos a esos hechos jurídicos.
>
> Por lo anterior, podemos afirmar que la fuente del derecho tributaria es la ley, el acto-regla, para emplear la terminologia de Duguit, distinto del acto-condición y del acto subjetivo."[54]

6. Tópico V– Responsabilidade Tributária

Neste tópico serão tecidos breves comentários acerca da responsabilidade tributária, especialmente quando tal imposição recaia sobre terceiros.

6.1. Conceito

A responsabilidade tributária tem características próprias e distintas da responsabilidade civil, esta, na maioria das vezes decorre de ato ilícito, já a primeira, pode decorrer tanto de prática ilícita quanto independentemente dela.

Maria Rita Ferragut[55], in "Responsabilidade Tributária", bem define responsabilidade tributária:

> "O enunciado "responsabilidade tributária" detém mais de uma definição, posto se tratar de *proposição prescritiva, relação e fato*. As acepções caminham juntas, já que, em toda aparição do termo, se faz possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis. Optamos por nesse momento separá-las sem afastar o entendimento de que o fato é também uma proposição e uma relação; que a relação é um fato e uma proposição; e assim por diante. Separamo-las, também, com o objetivo de, com uma maior

[54] CORTINA, 1976 apud MACHADO, Hugo de Brito, **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008

[55] FERRAGUT, Maria Rita, "Conceito de Responsabilidade Tributária" in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius, "**Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007

> especificação do objeto, permitir o aprofundamento do estudo de cada uma das definições.
>
> Como *proposição prescritiva*, responsabilidade tributária é a norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.
>
> Poderá tanto constar do veículo introdutor que institui o tributo quanto de um outro. independente da hipótese, é significação que comporá a construção da norma jurídica completa.
>
> A responsabilidade é proposição que tem condão de alterar a norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão).
>
> Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito, se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, de terceiros e por infrações).
>
> O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem."

6.2. Finalidade da Responsabilização Tributária

A intenção do legislador ao estabelecer a responsabilidade tributária de um terceiro, como bem leciona Andrea Medrado Darzé [56], observou alguns objetivos que assim se identificam: "(i) punir este terceiro (sanção); (ii) viabilizar a arrecadação (necessidade); ou (iii) simplificar a arrecadação (interesse).

Como "liberdade poética", poderia acrescentar outro critério, qual sejam: (iv) ampliar o alcance da "mão do Fisco" (oportunismo).

Darzé ressalta a importância dos mencionados objetivos para identificar as diferentes consequências jurídicas na aplicação de cada um deles.

> "Se a responsabilidade é instituída como meio para sancionar um terceiro, colocando-o na posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária, então está claro que o legislador apenas poderá adotar a prática de ato ilícito como hipótese de incidência desta norma, tendo em vista que a sanção é consequência necessária de um antecedente ilícito. Trata-se de decorrência

[56] DARZÉ, Andréa Medrado in in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius, "**Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007

> do princípio constitucional da pessoalidade da pena, que determina que a sanção não poderá ultrapassar a pessoa do criminoso.
>
> Ocorre que não é qualquer ilícito que poderá ser eleito pelo legislador como hipótese da responsabilidade tributária .Deve ser fato que configure obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência nos termos incialmente fixados. ..... Noutros termos, a prática de ato ilícito é condição necessária, mas não suficiente para a responsabilização tributária, sendo indispensável que tenha conteúdo específico, qual seja, o intuito (dolo ou culpa) de fraudar a satisfação o crédito tributário. Do contrário, ter-se-á responsabilidade de outra natureza, que não tributária."[57]

Vê-se, portanto, que elemento essencial e determinante para o surgimento da figura da responsabilidade tributária de terceiro decorre da necessidade de expandir o rol de possibilidades de punição e arrecadação, de modo a facilitar o atingimento do mister fazendário, qual seja, a arrecadação.

6.3. Dispositivos legais

Como vimos, a responsabilização tributária de terceiros pode ser decorrente de ato ilícito ou por imposição legal, independentemente da prática ilícita.

Essa distinção pode ser encontrada nos artigos do CTN[58], senão vejamos:

a) <u>responsabilidade tributária independente de prática de ato ilícito:</u>

> Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.
>
> Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.
>
> Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.
>
> Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

---

[57] DARZÉ, Andréa Medrado, "Os Limites da Responsabilidade Tributária dos Adquirentes de Bens Imóveis" in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius, "**Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007

[58] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm acesso em 25 de junho de 2018.

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

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

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

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

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

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

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consangüíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

b) responsabilidade tributária decorrente da prática de ato ilícito:

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

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

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

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

SEÇÃO IV

Responsabilidade por Infrações

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

Conclui-se, portanto, que não se pode presumir responsabilidade, há que ser expressa, devidamente prevista nos dispositivos legais, sob pena de a exigibilidade do crédito restar infrutífera, assim assevera Maria Tereza Martínez López[59]:

> "O elemento literal é insuficiente não apenas porque não nos conduz ao significado adequado da norma, mas porque pode nos conduzir a resultado outro, inteiramente dissociado da realidade. Mas não podemos nos olvidar, como já me referi anteriormente, que em matéria de responsabilidade, esta, a "responsabilidade", não se presume, deve ser expressa. Se não há previsão, responsabilidade não há. Nesse sentido, cabe ainda lembrar o fato de os doutrinadores terem preconizado o uso da analogia como meio de integração normativa quando favoreça ao acusado, assim como a denominada interpretação extensiva das normas, também apenas em favor do acusado"

---

[59] Maria Tereza Martínez López, "A Responsabilidade Tributária da Pessoa Jurídica Alterada: Fusão – Incorporação e Transformação – art. 132 do CTN – Casos de Não-sucessão das Multas – Créditos Declarados. Ilegitimidade Passiva in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius, "**Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007

7. Tópico VI – Solidariedade Tributária Passiva

Muito se tem discutido nos órgãos administrativos e nos tribunais pátrios acerca da vulgaridade com que se tem sido usado o instituto da solidariedade tributária passiva com o mero propósito de constrangimento, entretanto, tal insegurança decorre da subjetividade da norma ensejadora da dita responsabilidade solidária, que permite o alargamento desse conceito o bel prazer da autoridade fiscal.

Essa "fúria" punitiva tem causado imensa apreensão aos envolvidos nas questões tributárias, seja ao empresário, sócio, diretor, administrador na qualidade de representantes legais das empresas que no exercício da atividade econômica originam a obrigação tributária, seja aos profissionais que de alguma forma se envolvem nas referidas questões tributárias, como advogados, contadores, consultores, bancos, e afins.

7.1. Definição

Diz o art. 124, do Código Tributário Nacional:

> Art. 124. São solidariamente obrigadas:
>
> I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
>
> II - as pessoas expressamente designadas por lei.
>
> Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Aqui cumpre distinguir as duas espécies de devedores solidários de tributos que a doutrina define: a) Solidariedade factual (art. 124, I), e b) Solidariedade de direito (art. 124, II).

Marcos Vinícius Neder[60], classifica responsabilidade em dois subgrupos: "o primeiro reúne as pessoas que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação

[60] NEDER, Marcos Vinícius. "Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito" in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius, "**Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007

tributária; o segundo, as pessoas que, embora não tenham interesse comum, são designadas em lei para responder pelo débito tributário."

Notem, portanto, que a definição de solidariedade tributária é bastante vaga e imprecisa, em especial no regramento contido no inciso I, do artigo 124, pois qual a definição de "interesse comum?

A expressão "interesse comum" é de interpretação absolutamente criativa, o sujeito passivo está totalmente à mercê da vontade do agente fiscal, não pode o jurisdicionado ficar exposto às vontades interpretativas, é de uma absoluta e descabida discricionariedade tal disposição.

Ademais, submissão do jurisdicionado às imposições estão condicionadas à constitucionalidade de tais imposições, há que se observar todos os princípios contidos na Constituição Federal de 1988[61] para que sejam legitimadas, dentre eles o (a) da capacidade contributiva (CF: art. 145, § 1º) e (b) do não-confisco (CF: art. 150, IV), senão vejamos:

a) princípio da capacidade contributiva:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
>
> I - impostos;
>
> II - taxas, 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 a sua disposição;
>
> III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
>
> **§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (*g.n.)***

Importante ilustrar este princípio com exposição de Roque Antonio Carazza, citada por Dilene Ramos Frabetti[62]:

> "Estamos convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade contido no art. 150, IV, da CF deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis

[61] www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm acesso em 26 de junho de 2018

[62] FRABETTI, Dilene Ramos. "O Princípio do Não Confisco no Subsistema Tributário Nacional – A Tributação Suportada por Pessoas Jurídicas e Físicas no Brasil", in "CARRAZA, Elizabeth Nazar e JESUS, Isabela Bonfá de. "Atualidades do Sistema Tributário Nacional". São Paulo: Quartier Latin, 2015

> que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compelí-los a colaborara com os gastos públicos além de suas possibilidades".

b) princípio do não confisco:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> .....
>
> **IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (*g.n.)***

Dilene Ramos Frabetti[63], bem ilustra a limitação constitucional do não confisco ao expor:

> "Tal norma principiológica assevera expressamente limitação constitucional, objetivando impedir que o Estado exproprie, aniquile riqueza ou inviabilize atividade econômica por meio da tributação, cuja função precípua é a realização do bem comum. Assim o princípio do não confisco busca proteger o indivíduo da fúria arrecadatória do Estado, estabelecendo limites ao sacrifício que o contribuinte deva oferecer aos cofres públicos em favor do interesse coletivo."

7.2. Art. 124, I do CTN e Interesse Comum

Não restam dúvidas que o interesse comum deve ser fático jurídico para que a responsabilidade possa se estender aos partícipes do evento, não se admite definir como interesse comum, meramente o interesse econômico, e ainda que assim o fosse, nem sempre o interesse econômico é comum aos envolvidos.

Soraya Marina Barcelos[64], em sua dissertação, expõe de maneira bastante objetiva que não ao Fisco não basta apontar o interesse econômico, há que se identificar a co-participação na constituição do fato gerador, há que se demonstrar o esforço conjunto para a obtençãoo daquele fim determinado, qual seja, o fato gerador da obrigação, é uma situação fática.

Cita alguns autores que lecionam nesse sentido, senão vejamos:

---

[63] FRABETTI, Dilene Ramos. "O Princípio do Não Confisco no Subsistema Tributário Nacional – A Tributação Suportada por Pessoas Jurídicas e Físicas no Brasil", in "CARRAZA, Elizabeth Nazar e JESUS, Isabela Bonfá de. "Atualidades do Sistema Tributário Nacional". São Paulo: Quartier Latin, 2015

[64] BARCELOS, Soraya Marina. Dissertação em Mestrado: "Os Limites da Obrigação Tributária Solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa". Faculdade de Direito Milton Campos - 2011

> "Rubens Gomes de Sousa assim leciona sobre a o interesse jurídico comum de que trata o art. 124, I do CTN, destacando que este interesse deve ser jurídico:
>
> São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. (SOUSA, 1960, p 67)
>
> Hugo de Brito Machado discorre que o interesse qualificado para gerar a solidariedade deve ser, necessariamente, um interesse jurídico:
>
> (...) o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica. (MACHADO, 2007, p.165) .

Continua Soraya Barcelos:

> Crucial destacar que a responsabilidade solidária decorrente do artigo 124, I do CTN só poderá subsistir quando todos os sujeitos passivos houverem realizado conjuntamente o fato gerador, porque esta é a única hipótese em que todas as pessoas possuem interesse jurídico comum neste fato que originou a tributação. Serão eles contribuintes em relação à cota parte que lhes diz respeito proporcionalmente em relação ao tributo a ser pago e serão responsáveis solidários em relação à cota parte dos demais participantes do fato gerador.
>
> O Superior Tribunal de Justiça já reconheceu que o interesse econômico de uma pessoa no fato gerador não é suficiente para caracterizar a solidariedade com base no art. 124, I do CTN, fazendo-se necessária a existência de um interesse jurídico, que pressupõe que a pessoa realmente participe da situação que constitui o fato gerador tributário:
>
> *Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que o fato imponível*.[65]
>
> Enfim, para que se configura a solidariedade fundada no interesse comum, não é suficiente que se participe de ações que acarretem na ocorrência do fato gerador. É fundamental que se realize, pessoalmente, em conjunto com outras, a materialidade do próprio fato gerador, pois somente assim se caracterizará o interesse jurídico que imputa a solidariedade.

---

[65] STJ – Resp 884845/SC, Rel. Min LUIZ FUX, 1ª. Turma, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009

7.3. Efeitos da liberdade interpretativa – art. 124, I CTN

Os efeitos decorrentes da amplitude e alcance do art. 124, I do CTN são devastadores, na prática, está quase impossível implementar um "planejamento tributário" que permita melhorar a performance econômica nas atividade empresariais, sob pena de se incorrer na responsabilização contida no famigerado inciso I do art. 124.

Resta cristalino que a expressão "interesse comum" afronta qualquer sociedade que minimamente respeite o Estado Democrático de Direito, a extensão que a expressão impõe beira ao autoritarismo tributário, especialmente pela má utilização por parte do Fisco, e por consequência, impõe o terror aos jurisdicionados, tanto é verdade que, na prática, longe do conforto do gabinete das "autoridades" e "do reino encantado" de Brasília, a classe empresarial está refém das amarras das regras de "compliance" das instituições financeiras, que muitas vezes as invocam de forma vulgar, obviamente para se afastar dos abusos cometidos pelos órgãos fazendários.

8. Tópico VII – Autuações: Concomitância dos Arts. 124, I e 135 do CTN

Muito tem se debatido acerca da impossibilidade de imputar, concomitante, como fundamentação legal nas autuações, os artigos 124, I e 135, ambos do CTN, isto porque, conforme Soraya Barcelos[66] "as condutas e circunstâncias elencadas nos artigos 134 e 135 do CTN não possuem nenhum liame com a solidariedade baseada no interesse comum, sendo que a previsão legal não pode ser estendida para abarcar situações que não se referiam ao interesse coincidente das partes em relação ao fato gerador."

A confusão se dá por absoluta falta de conhecimento do agente fiscal, ou mesmo má fé, posto que visando ampliar seu horizonte punitivo, lança a maior quantidade de dispositivos legais possíveis, por consequência, torna a fundamentação legal conflitante, posto que a essência do art 124, I é o interesse comum na participação na ocorrência do fato gerador, hipótese de incidência, já a disposição contida no art. 135, se refere aos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

8.1. Precedentes CARF e O Impacto da Vulgaridade das Autuações

Conforme artigo de Marcos Neder[67], é necessário que a autoridade fiscal demonstre o interesse comum para respaldar a autuação embasada no art. 124, I., e assim preceitua:

> "O fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não pode ser o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir de direitos e deveres comuns entre pessoas numa mesma relação jurídica privada que constitui o fato gerador. Para isso, é indispensável o órgão aplicador comprovar o interesse comum na relação jurídica subjacente que serve como suporte para o surgimento do fato gerador do tributo."

Ao analisar decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aponta interessante precedente:

---

[66] BARCELOS, Soraya Marina. Dissertação em Mestrado: "Os Limites da Obrigação Tributária Solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa". Faculdade de Direito Milton Campos - 2011

[67] **NEDER, Marcos. O CARF e a solidariedade tributária no grupo econômico -** Autoridade fiscal deve demonstrar que sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato gerador. Publicado em 06/05/2015 Site: jota.info acesso 26/06/2018

"Em decisão recente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) considerou que somente é possível sustentar a responsabilidade solidária por interesse comum nos lançamentos fiscais se autoridade fiscal demonstrar que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato gerador ou desfrutaram de seus resultados em caso de fraude.

O Acórdão 1101-001.239, julgado em 4 de fevereiro de 2015, restou assim ementado:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Responde pelo crédito tributário lançado a pessoa jurídica cuja criação integrou a reoganização societária promovida pelo grupo empresarial, e tem seu patrimônio foi formado a partir da execução dos objetivos daquelas operações, circunstâncias que revelam confusão patrimonial contemporânea à ocorrência do fato gerador, hábil a caracterizar o interesse comum que resulta na solidariedade pelo crédito tributário devido.

[...]

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS JURÍDICAS. GRUPO ECONÔMICO. A caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial, eventos que a autoridade fiscal não demonstrou, de modo a não permitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. A autoridade fiscal jamais apontou qualquer ato em afronta à lei ou aos estatutos das companhias em causa que tenha sido praticado pelas pessoas físicas em análise, o que não autoriza a responsabilidade solidária prevista no art. 135, inc. III, do CTN.

Conclui Neder:

"Nesse caso, a Primeira Câmara debateu e deliberou sobre a validade da atribuição de responsabilização solidária de 4 pessoas físicas, com base no artigo 124, I do CTN [1], e de 3 pessoas jurídicas (holdings), com base nos artigos 124, I e 135 [2] do CTN, todas com participação na empresa autuada. A fiscalização justificou o lançamento tributário com base no argumento de os sócios terem sido beneficiados financeiramente pelas infrações supostamente praticadas pela empresa autuada.

A acusação de solidariedade dos envolvidos foi apreciada sob duas perspectivas.

Responsabilidade dos sócios pessoas físicas

Nesse caso, dois dispositivos legais foram trazidos como fundamento para atribuição aos sócios de responsabilidade solidária: art. 124, inc. I e 135, inc. III do CTN.

> Em que pese não ter havido uma decisão prévia dos autuantes sob qual das duas hipóteses de responsabilidade tributária seria aplicável ao caso, os julgadores não entenderam que houve prejuízo pela indefinição na descrição da capitulação legal”

Note a dificuldade encontrada pelo Contribuinte para se defender das autuação que capitulam dispositivos legais incongruentes, que não se relacionam e não estabelecem liame de causalidade.

8.2. Insegurança jurídica

A falta de um critério objetivo quanto à aplicação do disposto no art. 124, I do CTN, especialmente em razão da fúria arrecadatória, como anteriormente abordado, e pela falta de técnica e conhecimento jurídico não só na confecção das autuações, mas também em última análise, por parte dos órgão julgadores, gera imensa insegurança jurídica.

A influência política sobre os órgãos julgadores traz mácula ao processo administrativo, posto que interesses da União sobrepõem o bom direito, e impede um julgamento justo e igualitário.

9. Conclusão

Muito embora este trabalho tenha sido suscinto e não exaurido o tema, vê-se que a invocação dos art. 124, I e 135 do CTN para imputar responsabilidade tributária à terceiro, têm sido utilizada de maneira sorrateira, que visam meramente ampliar a gama de possibilidades sujeitas à arbitrariedade do fisco.

Expediente que deveria ser aplicado com comedimento, haja vista que o indivíduo deve ser tutelado, e não oprimido, tem sido ferramenta recorrente do autoritarismo fiscal.

Longo caminho há que ser percorrido para que o Estado coloque acima de seus interesses, o bom direito.

Autuações, sanções, imposições, julgamentos, não devem e não podem estar a serviço dos órgãos fazendários com o mero propósito arrecadatório, necessário que haja a observância da Constituição, seus Princípios e Fundamentos e suas Garantias.

Noutro aspecto, o famigerado voto de qualidade, essa aberração jurídica, deve ser combatido pelos operadores do direito com suas mais aguerridas forças, posto que viola o Estado democrático de Direito, desequilibra a relação Fisco x Contribuinte.

Enfim, enquanto houver interferência de Poder, estaremos à mercê de abusos e desmandos, o que viola direitos, traz insegurança jurídica, afasta investimentos e cria uma espiral negativa de difícil correção.

Os operadores de direito devem sempre que puderem e tiverem oportunidade, expressar seu inconformismo e indignação, colocando luz as violações de direito.

REFERÊNCIAS

BARCELOS, Soraya Marina. Dissertação em Mestrado: "Os Limites da Obrigação Tributária Solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa". Faculdade de Direito Milton Campos - 2011

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, artigo *"O Código Tributário Nacional, o conceito de tributo e de suas espécies".* Publicado no site genjuridico.com.br, em 05.jan.2017.

DARZÉ, Andréa Medrado, "Os Limites da Responsabilidade Tributária dos Adquirentes de Bens Imóveis" in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius, "**Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007, p. 48-59

FERRAGUT, Maria Rita, "Conceito de Responsabilidade Tributária" in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius, "**Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007, p. 9-26

FERRAZ, Roberto. Liberdade e tributação: a questão do bem comum. Disponível em : http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm. Acesso em 26.jun.2018

FERREIRA, Luiz Carlos. "Evolução Histórica da Tributação no Brasil e Algumas Sugestões para a Reforma Tributária." Tese de Dissertação: PUCSP, 2002.

FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir: nascimento da prisão* 36ª ed., pag. 209 Petrópolis: Vozes, 2009, fonte: https://pt.wikipedia.org/wiki/Vigiar_e_Punir acesso em 26.jun. de 2018.

FRABETTI, Dilene Ramos. "O Princípio do Não Confisco no Subsistema Tributário Nacional – A Tributação Suportada por Pessoas Jurídicas e Físicas no Brasil", in "CARRAZA, Elizabeth Nazar e JESUS, Isabela Bonfá de. "Atualidades do Sistema Tributário Nacional". São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 129-130

FRANKLIN, Benjamin. Site: "PENSADOR". www.pensador.com acesso em 25.jun.2018.

LÓPEZ, Maria Tereza Martínez, "A Responsabilidade Tributária da Pessoa Jurídica Alterada: Fusão – Incorporação e Transformação – art. 132 do CTN – Casos de Não-sucessão das Multas – Créditos Declarados. Ilegitimidade Passiva in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius, "**Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007, p. 60-77

MACHADO, Hugo de Brito, **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008. P. 138-140

MELO, José Eduardo Soares de. "**Contribuições Sociais no Direito Tributário**". 6a. Ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2010. P. 19.

NEDER, Marcos Vinícius. "Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito" in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius, "**Responsabilidade Tributária**, São Paulo: Dialética, 2007, p. 27-47

NEDER, Marcos. O CARF e a solidariedade tributária no grupo econômico - Autoridade fiscal deve demonstrar que sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato gerador. Publicado em 06.mai.2015 Site: jota.info acesso 26.jun.2018

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm acesso em 25.jun.2018.

https://pt.wikipedia.org/wiki/Pecunia_non_olet, acesso em 25.jun.2018.

www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm acesso em 26.jun.2018