

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Vicente Lisboa Capella

**O REPRESENTANTE COMO RESPONSÁVEL POR
INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA PRATICADA COM DOLO E OS
EFEITOS PARA A PESSOA JURÍDICA REPRESENTADA:
ANÁLISE DO ART. 137 DO CTN**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direito, Programa de Mestrado, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito à obtenção do título de Mestre em Direito, Estado e Sociedade.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis
2012

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária
da
Universidade Federal de Santa Catarina

C238r Capella, Vicente Lisboa

O representante como responsável por infração tributária praticada com dolo e os efeitos para a pessoa jurídica representada [dissertação] : análise do art. 137 do CTN / Vicente Lisboa Capella ; orientador, Ubaldo Cesar Balthazar. - Florianópolis, SC, 2012.

124 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

Inclui referências

1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Infrações fiscais. 4. Responsabilidade tributária. 5. Pessoa jurídica. I. Balthazar, Ubaldo Cesar. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Vicente Lisboa Capella

**O REPRESENTANTE COMO RESPONSÁVEL POR
INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA PRATICADA COM DOLO E OS
EFEITOS PARA A PESSOA JURÍDICA REPRESENTADA:
ANÁLISE DO ART. 137 DO CTN**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre”, e aprovada em sua forma final pelo Programa Pós-Graduação em Direito.

Florianópolis 10, de maio de 2012.

Prof. Luiz Otávio Pimntel, Dr.

Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Ubaldo Cesar Balthazar, Dr.

Orientador

Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Samuel da Silva Mattos, Dr.

Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Fábio Pugliese, Dr.

Universidade do Estado de Santa Catarina

Prof. Raulino Jacó Brunning, Dr.

Universidade do Sul de Santa Catarina

Este trabalho é dedicado à acadêmica de direito Ana Carolina, minha esposa. Companheira para todos os momentos e que vem descobrindo o mundo jurídico com a intensidade das paixões adolescentes.

AGRADECIMENTOS

É importante reconhecer e agradecer aos que auxiliaram na elaboração do presente estudo ou que, de maneira direta ou indireta, colaboraram para que pudesse ser realizado.

Ao meu orientador, Ubaldo Cesar Balthazar, pelo estímulo que antecede ao ingresso no Mestrado ao me convidar para ministrar, a cada semestre, a aula de encerramento de sua disciplina para os alunos de graduação do Centro de Ciências Jurídicas da UFSC. Durante o transcorrer da dissertação, sempre permitiu diálogo franco sobre as incertezas do percurso, indicando o caminho a ser trilhado com experiência e generosidade.

Aos amigos do Mestrado 2010, Adir José da Silva Júnior, Cauê Vecchia e Gabriel Collaço Vieira que, como eu, não abandonaram suas atividades laborais durante a pós-graduação e dividiram comigo o conhecimento e as preocupações inerentes ao novo desafio. Em especial a Caroline Senna Vieira, amiga de quem me aproximei durante o período em que éramos professores de Direito para o curso de Ciências Contábeis da UFSC, laço reforçado pelo Mestrado. Pessoa fantástica e apaixonada como poucos pela docência do Direito Tributário.

Ao meu irmão, Felipe Lisboa Capella, por ser o primeiro mestre da família e me obrigar a “correr atrás”. Seu caminho me mostra que os desejos não devem ter limites.

Aos sócios e amigos Anderson Suzin e Patrícia Fogaça, advogados dedicados à defesa dos direitos dos contribuintes, que compreendem que a qualificação acadêmica está diretamente relacionada à qualidade dos serviços jurídicos prestados.

Ao meu avô, Jairo Lisboa, que despertou em mim o interesse pelo mundo tributário, muito antes de eu saber o que era Direito.

Aos meus alunos da disciplina de Direito Tributário da Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL) por me instigarem ao constante aperfeiçoamento.

O merecimento maior é o do homem que se encontra na arena com o rosto manchado de poeira, suor e sangue... Que conhece os grandes entusiasmos, as grandes devoções; que sacrifica a si próprio por uma causa digna, e que, quando muito, experimenta no final o triunfo de uma grande realização; e, se ele fracassa, pelo menos fracassou ao ousar grandes coisas; e por isso mesmo o seu lugar nunca pode ser tomado por essas almas tímidas e frias, que não conhecem nem vitórias, nem derrotas. (John Fritzgerard Kennedy)

RESUMO

A relação jurídico-tributária vincula o sujeito ativo e o sujeito passivo, permitindo que o primeiro exija do segundo a obrigação tributária. O polo passivo é originariamente ocupado pelo contribuinte indicado na hipótese de incidência e realizador do fato gerador. É possível ao sujeito ativo exigir o cumprimento da obrigação de terceira pessoa denominada responsável tributário. Este terceiro, distinto do contribuinte, possui uma relação com o devedor original ou indireta com o fato gerador. A imputação do dever pode ser graduada e as consequências variam do estabelecimento de *solidariedade*, da cobrança do responsável na impossibilidade de exigência do contribuinte (*subsidiariedade*) ou com a atribuição da responsabilidade exclusiva ao terceiro com o afastamento do contribuinte do polo passivo (*pessoalidade*). Com o descumprimento do dever imposto ao contribuinte nasce o ilícito tributário e a respectiva possibilidade de sanção, também no âmbito tributário. Apesar de originalmente a multa tributária ser devida pelo contribuinte, o Código Tributário Nacional (CTN) prevê situações em que terceira pessoa que o representava seja chamada a arcar com a sanção. Tal imputação ocorre quando os atos realizados pelo representante estão em desacordo com as vontades do contribuinte representado. Com isso, apesar do ato ter sido realizado sob o manto da representação, o ordenamento jurídico tributário reconhece a atuação como inerente ao *agente* executor da infração. A ocorrência dessas situações pode ser identificada quando (art. 137 do CTN): o agente comete crime ou contravenção; a multa aplicada tem como requisito legal a existência do dolo; ou, restar comprovado o dolo do agente contra o representado. Ressalvada a possibilidade de o agente demonstrar que sua atuação decorreu do exercício *regular* de sua atividade sob a ótica do contribuinte ou de ordem direta deste. Presente qualquer das hipóteses sem que tenha havido a comprovação da convergência dos interesses do representante e do representado, a responsabilidade tributária sobre a sanção deve ser atribuída exclusivamente ao agente, excluindo do polo passivo o contribuinte. Principalmente quando o contribuinte for pessoa jurídica, já que sua atuação é sempre realizada por pessoa física.

Palavras-chave: Direito tributário. Sujeito passivo. Infração. Responsabilidade tributária. Agente. Pessoa Jurídica.

ABSTRACT

The legal-taxation relationship binds the active subject and the passive subject, allowing the former to require from the latter the tax obligation. The defendant role is originally assumed by the taxpayer referred to in the taxable hypothesis and responsible for the taxable event. It is still possible for the passive subject to demand the compliance from a third party denominated tax responsible. This person, distinct from the taxpayer, has either a direct relationship with the original taxpayer or an indirect link with the taxable event. The imposition of this duty can be graded and the consequences can vary from the establishment of jointly liability, the collection from the third party in case of taxpayer's impossibility (subsidiary) to the attribution of exclusive responsibility to the third party with the removal of the taxpayer from the defendant position (personhood). As the duty imposed to the taxpayer is breached, the tax illegality is born, and consequently the respective possibility of sanction, also in the taxation field. Although originally the tax penalty is due by the taxpayer, the CTN provides for situations in which the third party acting as agent (or representative) is called to bear the sanction. Such allocation occurs when the acts taken by the agent are at odds with the wishes of the principal taxpayer. Thus, although the act was performed under the veil of agency/representation, the tax law recognizes it as inherent to the agent executing the wrongdoing. The occurrence of these situations can be identified when (art. 137 of the CTN): the agent commits crime or misdemeanor; the imposed fine requires the existence of willfulness; or, when proved the willful misconduct of the agent against the principal. Except for the possibility of the agent to demonstrate that its acts derived from the regular exercise of its activities from the perspective of the taxpayer, or under taxpayer's direct command. In the occurrence of any of these legal hypothesis without proof of convergence of interests between agent and principal, the tax liability of the sanction shall be exclusively attributed to the agent, excluding the taxpayer from the defendant position. This is even more accurate when the taxpayer is a legal entity, since the performance is always carried out by a natural person.

Keywords: Tax Responsible. Sanction. Agent. Tax Liability.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART.

Artigo

CTN

Código Tributário Nacional de 1966 - Lei nº
5.172, de 25 de outubro de 1966

SUMÁRIO

| | |
|---|------------|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 19 |
| 2 EFEITOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA..... | 23 |
| 2.1 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL..... | 25 |
| 2.1.1 Responsabilidade tributária..... | 28 |
| 2.1.1.1 Consequências da responsabilidade tributária..... | 34 |
| 2.1.1.1.1 <i>Solidariedade</i> | 37 |
| 2.1.1.1.2 <i>Subsidiariedade</i> | 42 |
| 2.1.1.1.3 <i>Liberção do contribuinte</i> | 44 |
| 3 HIPÓTESES DE RESPONSABILIZAÇÃO DO AGENTE POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA DECORRENTE DE DOLO..... | 51 |
| 3.1 ESTRUTURA SANCIONATÓRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO..... | 51 |
| 3.2 O CONTRIBUINTE COMO DEVEDOR ORIGINÁRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA..... | 53 |
| 3.3 O DEVER TRIBUTÁRIO POR INFRAÇÃO DECORRENTE DO DOLO DO AGENTE..... | 57 |
| 3.3.1 Ressalvas à responsabilização por infração tributária dolosa do agente..... | 69 |
| 4 AS CONSEQUÊNCIAS DA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DO AGENTE E AS FORMAS DE APURAÇÃO .. | 77 |
| 4.1 NATUREZA DA RESPONSABILIDADE DO ART. 137 DO CTN..... | 77 |
| 4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS ENSEJADORES DA RESPONSABILIZAÇÃO DO AGENTE NOS LANÇAMENTOS SUPLEMENTARES DE OFÍCIO..... | 89 |
| 4.2.1 Representação fiscal para fins penais..... | 91 |
| 4.2.2 Aplicação de sanções penais em que dolo faz parte do tipo ... | 96 |
| 4.3 IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA PENALIDADE DA PESSOA JURÍDICA NO CASO DE DOLO DO AGENTE..... | 97 |
| 5 CONCLUSÃO..... | 105 |
| REFERÊNCIAS..... | 113 |