

RESPONSABILIDADE DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES NAS AUTUAÇÕES E SANÇÕES FISCAIS

Erik Franklin Bezerra

Advogado, Doutor em Direito Tributário pela USAL/Espanha.

Ao enfrentar o tema acima, quanto á responsabilidade dos sócios e administradores perante a administração tributária como ente público, verifica-se que essa é uma relação jurídica com objeto lícito e tutelado, com uma regra pré-determinada, sendo essa, uma tradução genérica dessa relação, advindo daí um nexu ou vínculo que se produz entre dois ou mais sujeitos a propósito de um fato ou condição a qual uma norma jurídica lhe atribui certas consequências.

Carranza Torres¹ afirma que a noção de relação jurídica tributária, se encontra estreitamente ligada a de caráter administrativo, em uma relação de espécie (tributária) e gênero (administrativa), dentro de tal contexto e como expressa Gianini, de que as normas reguladoras das obrigações tributárias surgem, entre o Estado e os Contribuintes, faculdades, potestades, direitos, obrigações e deveres recíprocos, que formam o conteúdo de uma relação especial: a relação jurídico-tributária.

Ao analisar essa relação jurídico-tributária, verifica-se que esse vínculo foi criado pelo direito que une os contribuintes, em virtude uma determinada situação jurídica, com uma parte do Estado que exerce a fiscalização tributária, gerando um complexo e reciproco crédito e débito jurídico entre ambos, culminando com a busca pelo Estado dos recursos necessários ao seu funcionamento, onde Valdez² define que tal vínculo, entre o Estado-fisco e cidadão-contribuinte, é uma relação jurídica e não uma relação de poder.

Diversos autores alemães e italianos perseguem a tese de que a relação jurídico-tributária é derivada de uma relação de poder ou de força (*gewaltverhältnis*), por essa concepção o Estado atua dotado de um poder superior sobre as pessoas submetidas a esse poder, traduzindo-se em soberanos e súditos, inexistindo uma relação de igualdade e sim de subordinação. Carranza Torres afirma que Jarach³ refuta essa teoria, já que entende a natureza da relação tributária em termos de poder, onde a mesma tem como

¹Carranza Torres, Luis, *Derecho tributário em Córdoba luego de la reforma*, Alveroni Ediciones, Córdoba, 2003, págs. 15/16.

²Valdez, Costa, *Curso de derecho tributário*, pág. 295.

³Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, pág. 313.

base um equívoco de caráter doutrinário e ideológico, onde existe uma supremacia do Estado sobre os indivíduos, mas que na realidade em um Estado de Direito, a organização estatal enquanto pessoa jurídica coloca-se dentro dos limites do direito, submetido a este como todos os cidadãos.

Esse respeito ao princípio da legalidade, onde o Estado como fisco/cobrador e o Contribuinte/devedor se encontram em um plano de igualdade no respeito à legislação, onde ambos não podem ultrapassar as faculdades e os direitos conferidos pela lei tributária, vindo esse poder coativo que a lei lhe confere a imputar na mesma norma a obrigação pecuniária do Contribuinte dentro dos limites e valores pré-estabelecidos em obediência ao princípio acima.

A administração tributária ao exercer esse poder tributário coercitivo que tem na Carta Magna sua maior representação concede ao Contribuinte dentro das faculdades que lhe confere a lei, discordar dos métodos com que o fisco aplica suas normas internas e discutir a validade dessa norma perante o que dispõe o Sistema Normativo Tributário Constitucional e Infraconstitucional, entretanto, para que essa garantia seja exercida todos os procedimentos desde a fiscalização até a autuação deve seguir a norma que regula a conduta de todos, desde o agente que fiscaliza quanto o contribuinte fiscalizado, de forma igualitária, já que ambos estão inseridos dentro do mesmo sistema legal, sem supremacias e submissões, onde qualquer excesso pode ser submetido primeiramente a autoridade administrativa e posteriormente ao Poder Judiciário.

O plenário do Supremo Tribunal Federal através dos diversos julgamentos dos processos sob sua competência, já asseverou que "Uma Constituição escritanão configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos povos e das nações. Todos os atos estatais que repugnem a Constituição expõem-se à censura jurídica – dos Tribunais, especialmente – porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos"⁴.

Em face do contido na Constituição Federal do Brasil, a administração tributária – fisco no seu múnus público de arrecadar, no exercício de sua competência tributária de impor e arrecadar tributos tem por obrigação e respeito aos princípios constitucionais elencados nos arts. 150 a 152, que disciplina os limites constitucionais ao poder de tributar, uma proteção constitucional aos contribuintes dos excessos e abusos que os agentes estatais podem praticar quando da efetiva cobrança dos tributos.

Edmar Andrade de Oliveira Filho⁵ corrobora tal assertiva dispondo que toda essa extensa consideração acerca de alguns princípios constitucionais tem o desiderato de

⁴ ADI nº 293-7/600-DF.

⁵ Filho, Edmar Oliveira Andrade, Direito Penal Tributário, 5ª Edição, pag. 26.

deixar marcado que esses princípios fazem parte de uma lei em sentido formal e material e devem ser aplicados sempre, independentemente de decreto, portaria, instrução normativa ou qualquer outro ato estatal para vincular a administração pública.

Nessa relação fisco versus contribuinte, onde o primeiro tem o papel ativo de exercer a competência exclusiva de fiscalizar e arrecadar o tributo, e o segundo como sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo, posição essa, que diversas doutrinas de diferentes países subdividem em categorias, conforme Carranza Torres⁶ que sustenta a existência de diversas teorias sobre a integração do polo passivo da relação tributária, onde uma primeira postura (Giuliani Fonrouge, Ingrosso entre outros) divide esta categoria de sujeitos em contribuintes (sujeitos passivos por dívida própria) e responsável (sujeito passivo por dívida alheia) subdividindo-se este último em diversas espécies, entre as que incluem a substituição tributária.

Continua ainda sustentando que, outra vertente considera que apenas é sujeito passivo o contribuinte o devedor, negando o caráter de sujeito passivo aos pagadores restantes (Gianini) e ainda traz a lume uma terceira postura, que estima que unicamente reveste-se da qualidade de contribuinte sujeitos passivos o contribuinte e o seu substituto (Cardoso da Costa, Pérez de Ayala entre outros), nessa terceira via se exclui o responsável como sujeito passivo. Outros autores afirmam que apenas pode ser nomeado sujeito passivo quem concretamente paga o tributo ao fisco, mas nunca quem está unicamente está obrigado a ressarcir ao que pagou por ele.

Pugliese M.⁷ dispõe que a diferença entre capacidade em direito privado e capacidade tributaria consiste em que os sujeitos que são juridicamente capazes para o direito privado também são para o direito tributário, mas existem sujeitos que embora não tenham capacidade privada são passíveis de atribuição dessa capacidade tributaria no direito tributário. No direito tributário brasileiro o sujeito passivo da obrigação tributaria tem previsão expressa no Código Tributário Nacional Brasileiro em seu art. 121, onde dispõe que “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, fixando que o sujeito passivo da obrigação principal deve ser o contribuinte (inciso I) ou o responsável (inciso II), definindo o primeiro quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e para o segundo quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Luiz Alberto Gurgel de Faria⁸ chama atenção para o inciso II, onde afirma que o inciso II há de ser interpretado em sintonia com o art. 128 do CTN, impondo uma vinculação do responsável ao fato gerador para que lhe possa ser atribuída tal qualidade, afirma que sempre que for estabelecida responsabilidade por tributos, além daquelas já

⁶Carranza Torres, Luis, *Derecho tributário: De la teoria a lapractiva*, 1ª edição, Legis, Buenos Aires, 2006, págs. 108.

⁷Pugliese M., *Instituzioni de DirittoFinanziario e DirittoTributario*, Padova, 1937.

⁸Faria, Luiz Alberto Gurgel de, *Código Tributário Nacional Comentado*, 5ª Edição, Revista do Tribunais, pag. 676/677.

disciplinadas no Código (arts. 129 a 138), exige-se, pois, a ligação do sujeito passivo indicado com a situação que acarretou o nascimento da obrigação.

No que diz respeito a capacidade tributária no direito tributário brasileiro, o CTN dispõe que tal capacidade independe da capacidade civil das pessoas naturais, de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício das atividades civis, comerciais, profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios e por último de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional. Extrai-se do exposto no artigo que irá sempre existir um sujeito passivo que se responsabilizará pela obrigação, não dependendo da sua capacidade civil para cumprir a obrigação, seja em qual categoria ele se encontre enquanto sujeito passivo.

No caso de pessoas jurídicas, todas as teorias modernas partem de um conceito em que as pessoas jurídicas são aquelas com capacidade para adquirir direitos e contrair obrigações, aplicando-se tal conceito também para pessoas físicas, tendo em conta de que a responsabilidade pela gestão e administração da pessoa jurídica sempre irá dirigir-se aos sócios e administradores, que são os responsáveis por determinação legal pelo cumprimento da obrigação tributária ante o fisco como representantes da pessoa jurídica.

Dessa capacidade tributária deriva a responsabilidade tributária, no direito espanhol o inciso I do art. 41 da Lei Geral Tributária dispõe que “a lei poderá configurar como responsáveis solidários ou subsidiários da dívida tributária, junto aos devedores principais, a outras pessoas ou entidades. A estes efeitos, se considerarão devedores principais os obrigados tributários contidos no art. 35 dessa lei”, dentro desse conceito exsurge que as pessoas jurídicas sempre que deixem de cumprir com suas obrigações tributárias seus responsáveis, sócios e administradores, respondem subsidiariamente pelas dívidas fiscais contraídas pela sociedade, conforme assevera Walmyr H. Grosso Sheridan⁹ que o responsável tributário por dívida alheia e responsável substituto, todos esses sujeitos tem a particularidade que a respeito do fato não têm qualquer ligação com ele, e inobstante isso, respondem em algumas ocasiões pelas obrigações que deverão atender as empresas pelos quais se acham vinculados em razão das dívidas fiscais.

Continua Walmyr ainda, de que se sujeita a responsabilidade como fato derivado da tendência e disposição eventual dos recursos do devedor ou daqueles que administram quando este não dá uma satisfação de suas obrigações materiais, ante a presunção que toma a norma de que quem ostente determinado nível de responsabilidade ou condução da pessoa jurídica é quem tem a plena capacidade de administração dos recursos e de decidir o direcionamento dos mesmos, definindo que dentre as classes de responsabilidades dos sócios e administradores, alheios ao nascimento do fato impositivo, seria subsidiária, solidária e substitutiva, portanto,

⁹ Sheridan, Walmyr H. Grosso, *El Hecho Imponible*, Libreria Editorial, 1ª Edição, Buenos Aires, 2007, pág. 129.

capazes de responder pelas infrações ou dívidas contraídas pelas sociedades que participam.

Lago Montero¹⁰ dispõe sobre os responsáveis tributários, de que tais figuras são qualificadas como garantidores pessoais da obrigação tributária material ou principal, onde o pressuposto de fato da obrigação do responsável é distinto do fato imponível, já que a falta de pagamento da obrigação tributária pelo sujeito passivo é uma condição *sine qua non* para a exigência da prestação do responsável, a lei não pode atribuir a condição de responsável a qualquer pessoa, arbitrariamente, a seu juízo não é possível impor a responsabilidade quando a conduta do responsável não produz um dano aos interesses da Fazenda Pública que seja imputado ao mesmo, ou ainda quando a possibilidade de reembolso da quantidade devida seja praticamente inexistente, o que a meu sentir demonstra uma coerência lógica com a figura do responsável tributário.

O art. 128 do CTN assenta que “sem prejuízo do disposto nesse Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”, ficando claro que a lei buscou no conceito imputar e trazer para cumprir a obrigação não satisfeita, sucessores e terceiros, não deixando o Fisco sem receber o que lhe é devido tributariamente, tornando explícito que o responsável tem sempre que ter ligação com o fato gerador da obrigação.

Alfredo Augusto Becker¹¹ ao definir a responsabilidade conceitua que a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência (que se realizou pelo acontecimento do fato jurídico) tem como efeito jurídico, ou alguma modificação no conteúdo jurídico (direitos, deveres, pretensões, obrigações, etc.) daquela preexistente relação jurídica, ou cria uma nova relação jurídica, com absoluta independência daquela preexistente relação jurídica, Becker chama esse responsável de substituto legal tributário.

Após as considerações e conceituações acima colocadas, faremos uma análise da responsabilidade de terceiros, estabelecida no CTN em seu art. 134 e 135, já que os mesmos decorrem da solidariedade pela intervenção ou pela omissão e ainda por atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos. No entender de Luiz Alberto Gurgel de Faria¹² no primeiro artigo citado são dois os requisitos básicos para que seja reconhecida essa modalidade de responsabilidade: 1) que o cumprimento da obrigação não possa ser exigido do contribuinte; 2) que os terceiros tenham intervindo nos atos que deram ensejo à obrigação ou indevidamente se omitam.

¹⁰ Lago Montero, José María, La Sujeción a Los Diversos Deberes y Obligaciones Tributarios, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág.82/83.

¹¹ Becker, Alfredo Augusto, teoria Geral do Direito tributário, Editora Saraiva, 2ª Edição, 1972, pág. 300.

¹² Ob.Cit. pág. 723.

Lago Montero¹³ considera em sua opinião que o responsável jamais poderia ser solidário, porque não realiza o fato imponible, nem sua prestação é a mesma que a do contribuinte principal e sequer sua obrigação descansa no mesmo fundamento do contribuinte principal, segundo o jurista, a Fazenda Pública não pode escolher a quem dirigir-se primeiro no direito potestativo de cobrar, entretanto, respeitada a opinião do jurista, a Lei Geral Tributária Espanhola tem a previsão do responsável solidário expresso em seu art. 42 onde aponta os responsáveis em cumprir a obrigação de forma solidária conforme disposto no nosso Código Tributário Nacional.

A Lei Tributaria Nacional Argentina em seu art. 6º traz em seu bojo as diferenças existentes entre os diversos tipos de responsáveis tributários, que denomina como os responsáveis pelo cumprimento de dívida alheia, entendendo Walmyr H. Grosso Sheridan¹⁴ que a responsabilidade solidaria acontece quando o sujeito está igualmente obrigado como o devedor principal, o credor persegue igualmente a um e a outro para receber o crédito tributário, estando ambos no mesmo plano obrigacional perante o credor, ou seja, a Fazenda Pública.

Quanto a responsabilidade por atos ilícitos ou com excesso de poderes (art. 135 do CTN) a legislação indica as pessoas que por solidariedade responde pela pratica dos atos ilícitos cometidos contra a Fazenda Pública, onde os atos praticados de forma ilícita pelos contribuintes demonstram uma relação direta e pessoal com o fato imponible da obrigação tributária, mesmo sendo praticado pelos seus representantes.

Essa responsabilidade prevista no dispositivo legal acima invocado vem sendo alvo de diversas interpretações nas esferas judicial e administrativa, no âmbito judicial o Superior Tribunal de Justiça e a maioria dos Tribunais Pátrios já firmaram jurisprudência no sentido da responsabilidade direta dos sócios na dissolução irregular de sociedade quanto ao não recolhimento dos tributos, após muitos debates acalorados na defesa dos contribuintes e muitas discussões doutrinárias a respeito, o STJ passou a adotar o entendimento de que o simples não pagamento de tributos por parte da sociedade não caracteriza uma infração à lei, retirando a responsabilidade dos sócios na hipótese.

No direito Argentino a Lei que combate a Evasão Fiscal (26044) descreve que respondem solidariamente os sócios responsáveis por sociedades irregulares ou de fato e todos aqueles cuja semelhante responsabilidade seja derivada do direito comum para o caso de obrigações fiscais das sociedades ou pessoas jurídicas que o representem ou integrem como sócios. Walmyr H. Grosso Sheridan¹⁵ sobre o tema se posiciona no sentido de que para que se deva assumir as obrigações inerentes ao devedor principal, deve-se observar se houve uma conduta displicente com o valor a ser pago de maneira tal que qualquer um no exercício do cargo, a titulo sancionador como entende a

¹³ Ob. Cit. Pág. 87.

¹⁴ Ob. Cit., pág. 130.

¹⁵ Ob. Cit., pág. 133.

jurisprudência argentina, o responsável deve assumir com seus próprios recursos o pagamento da dívida tributária.

Com relação a essa responsabilidade verifica-se que o Estado imputa uma responsabilidade a um terceiro visando com que o mesmo possa assumir o pagamento de uma dívida provocada pela prática de um ato ilícito no exercício do poder de representação e administração de uma sociedade, onde esse ato ilícito causou um prejuízo econômico ao ente arrecadador, que visando o recebimento dessa dívida não restou outra alternativa sancionatória a não ser buscar no patrimônio pessoal do responsável pelo ato, o recebimento dessa dívida.

A responsabilidade de uma forma geral passa a ser exigida no momento do acontecimento do fato imponível, onde a lei determina a um terceiro a responsabilidade pelos atos praticados de forma solidária imputando a obrigação do pagamento do tributo, segundo Carranza Torres¹⁶ o responsável solidário é, portanto, um sujeito passivo a título alheio que está ao lado do Contribuinte. Para dar início a essa responsabilidade, o Fisco ao proceder à fiscalização de uma sociedade verifica diversas irregularidades que apenas poderiam ser praticadas pelos sócios ou administradores da sociedade fiscalizada, obviamente dentro de uma verdade material, onde a Fazenda detém todos os elementos probatórios da culpa ou dolo do contribuinte, o que culmina com a sanção tributária do pagamento devido do tributo e seus acessórios ou ainda, a representação para fins penais, com o intuito de uma apuração mais detalhada do dolo pelo Ministério Público com as consequências penais dos atos praticados.

Diante do panorama acima, verifica-se que a base para aplicação das sanções tributárias é o desrespeito por parte dos contribuintes e responsáveis de alguns deveres fiscais inerentes a sua condição de sujeito passivo da obrigação, seja ela principal ou acessória, como é o caso dos registros fiscais nos livros próprios de uma sociedade, onde a omissão de tais registros impositivos, constitui-se em uma infração de natureza formal, que são aquelas que derivam do descumprimento das obrigações de fazer ou não fazer imposta a todos os contribuintes e que com essa omissão deixam de oferecer ao fisco os elementos de verificação para determinação do tributo a ser pago.

Segundo Lago Montero¹⁷ o pressuposto de fato de uma sanção tributária é o cometimento de uma infração tributária tipificada, culpável e punível. É, portanto, um pressuposto de fato distinto do fato imponível, onde as obrigações que são o objeto das sanções podem consistir em dar dinheiro (multas pecuniárias) ou em suportar determinadas privações de direitos, que são as sanções não consistentes em multa, em qualquer caso, trata-se de prestações claramente diferenciáveis da prestação tributária material ou principal, cuja função não é contributiva e sim punitiva.

Verifica-se, desta forma, que o sujeito ativo de uma infração tributária é o sujeito passivo da sanção, seja ele autor ou coautor da infração, a legislação tributária imputam

¹⁶ Ob. Cit. Pág. 109.

¹⁷ Ob. Cit. Pág. 103

a determinadas condutas infratoras uma série de sanções tributárias que no caso da legislação brasileira são cobradas em conjunto com a obrigação principal, dificultando no meu entender a defesa das infrações cometidas, onde o mesmo não pode escolher de qual imputação quer se defender e variar nas teses defensivas do seu direito, destacando-se que os pressupostos de fato das obrigações formais são plenamente distintos do fato imponível que está contido na obrigação principal, sendo apenas uma obrigação acessória daquela.

Um exemplo dessa nova vertente na aplicação das sanções tributárias, com a possibilidade do contribuinte infrator oferecer a sua defesa em apartado, está na Lei Geral Tributária aprovada em 2003, onde concede ao contribuinte infrator a possibilidade de oferecer defesa da infração cometida em separado da obrigação principal, dando o nome de procedimento administrativo sancionador, previsto no art. 207 e seguintes da LGT, onde o procedimento sancionador acontecerá em apartado ao da cobrança dos tributos não pagos, oportunizando, inclusive, a renúncia a esse direito onde o mesmo passará a ser analisado em conjunto com a obrigação principal.

Essa evolução legislativa traduz o momento de maturidade tributária do Estado e dos seus Contribuintes, pois se chegou à conclusão que para o exercício pleno da ampla defesa administrativa, a diferenciação dos procedimentos permite ao contribuinte, primeiramente fazer uma escolha da qual poderá melhor combinar esforços em sua defesa, por segundo permite ao infrator demonstrar e apresentar provas do não cometimento da infração sem comprometer a defesa no processo administrativo que apura a obrigação principal, portanto, a meu sentir já não seria a hora dos legisladores brasileiros pensarem em seguir um modelo que demonstra um amplo respeito aos contribuintes em geral e demonstra a maturidade jurídica do estado, sem prejudicar a arrecadação e com amplo respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Wlamyr H. Grosso Sheridan¹⁸ afirma que no caso das sanções tributárias, a natureza jurídica das infrações fiscais seriam três, a primeira é a de que as infrações tributárias são de natureza contravencional por estarem previstas em norma administrativa, essa teoria administrativista tem muitos adeptos desde que se esteja analisando o regime de descumprimento formal da obrigação tributária e de suas normas. A segunda, que alguns autores adotam como correta é a de que as infrações tributárias são ilícitos penais especiais por estarem previstos em normas autônomas especiais cujo resultado se traduz no não cumprimento das obrigações e deveres tributários que por sua própria matéria são distintos dos fatos tipificados no Código Penal.

Continua, aduzindo que a última teoria é de que as sanções tributárias são de natureza penal pura, já que se derivada tutela dos bens jurídicos que o Estado salvaguardou contra a ação dos infratores e que toda sanção ao descumprimento fiscal termina indo na busca do patrimônio do infrator, concluindo que quando nos referimos

¹⁸ Ob. Cit., pág 137.

ao conceito e a classe de infrações, se estima que todas que tem caráter punitivo, aplicadas pela administração tributaria ou pelos órgãos judiciais estão lastreados nos princípios da tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade, o que nos remete ao centro da dogmática jurídico penal.

Analisando as teorias colocadas pelo jurista argentino, posiciono-me no sentido de que parece mais racional e lógica como sendo a primeira teoria, onde as infrações tributárias derivam de leis administrativas tributarias e que, portanto, somente poderiam ocasionar ao infrator sanções administrativas punitivas, exceto nos casos em que o dolo esteja plenamente verificado quando da autuação fiscal, não se pode trazer uma obrigação impositiva e muitas vezes excessiva ao contribuinte e ainda sancioná-lo penalmente por essa obrigação, me parece manifestamente desproporcional essa amplitude que se quer dar ao Estado como ente arrecadador.

O art. 142 do CTN possibilita ao Estado em face do ato de lançamento tributário o poder-dever de realizar a fiscalização visando a vistoria do cumprimento das obrigações tributarias principal e acessórias, podendo em vista do que foi encontrado aplicar as sanções correspondentes, na medida de que o ato de lançamento é ato vinculado à lei, observando todas as normas do nosso ordenamento jurídico. Nesse sentido, os sócios e administradores de uma sociedade ao serem inspecionados pela autoridade fiscal têm como obrigação apresentar todos os documentos fiscais necessários a demonstrar o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessória da sociedade, sem qualquer óbice, haja vista as sanções tributárias que podem ser aplicadas à mesma, bem como a todos que desempenham papel relevante de gestão na administração.

As sanções tributárias são em concreto ato privativo da autoridade administrativa, diante desse quadro torna-se impossível não afirmar que existem pontos de contato com o direito administrativo, pois, segundo Oliveira Filho¹⁹ quando o sujeito passivo de uma obrigação tributária deixa de cumpri-la, no prazo e na forma indicados na legislação respectiva, fica sujeito às sanções, cujas espécies são aplicadas de acordo com as circunstâncias da infração levando-se em consideração a qualificação jurídica que a lei empresta a tais sanções.

O professor Celso Ribeiro Bastos citado por Oliveira Filho²⁰ dividiu as sanções tributárias em três, que são: 1) Execução Fiscal – objetiva a obtenção coercitiva da prestação devida pelo contribuinte e que não foi feita espontaneamente; 2) Ônus moratórios – tratando-se de obrigações pecuniárias não satisfeitas no seu devido tempo, a fazenda pública pode exigir o ônus moratório (juros de mora e correção monetária); 3) Pena: tem por finalidade, além de reprimir ou punir o infrator, intimidar o contribuinte para que a conduta ilícita não se reitere ou não chegue a produzir-se, está onde encontramos a multa fiscal.

¹⁹ Filho, Edmar Oliveira Andrade, Direito Penal Tributário, 5ª Edição, pag. 37.

²⁰ Ob. Cit., pág. 38.

Continua ainda o Mestre afirmando que a constatação e o lançamento da sanção tributária são sempre feitos através de procedimento tributário administrativo, onde para determinar a penalidade podem ser utilizadas duas formas: a) Fixação de penalidade de forma invariável: uma vez qualificada a infração, a própria norma estabelece a penalidade que há de ser aplicada; b) Fixação de penalidade de forma variável: neste caso, não é a lei tributária que estabelecerá a penalidade fixando-a, mas, sim, a própria autoridade administrativa dentro dos limites legais.

Carranza Torres²¹ assevera quanto aos efeitos do descumprimento da obrigação tributária principal, onde o Responsável responde em duas direções: 1) Em relação à conduta – Infração administrativa e delito tributário; 2) Em relação ao tributo – Juros de mora e correção monetária. Afirmando que a necessidade de uma sanção a um nível não delitual se faz necessário pela necessidade da sociedade de sua própria realização, para o qual deve contar com ferramentas próprias e idôneas para atingir os seus próprios fins, tratando-se do poder de polícia.

Olhando por outro prisma o professor Coimbra Silva²² define que as sanções tributárias de natureza compensatória pretendem restabelecer a paz e o equilíbrio perturbados pela prática de um ato lesivo, implicando para o protagonista do dano, única e tão somente, a privação do que fora por ele ilegitimamente obtido ou a reparação do que fora por ele injustificavelmente lesado. De forma geral, ensejam a execução forçada dos bens integrantes do patrimônio do responsável pela lesão (devedor) para o ressarcimento dos prejuízos suportados por terceiros (credor), não raro, mas nem sempre, em decorrência de ato ilícito.

Entretanto, o jurista espanhol Aneiros Pereira²³ define como cinco os elementos que caracterizam a sanção tributária: O conteúdo, seu pressuposto, a finalidade, o órgão competente para sua imposição e o procedimento que deve seguir para fazer efetiva a potestade punitiva. Deste modo afirma o jurista que a maior das características de uma sanção tributária é ser uma medida restritiva ou privativa de direitos se inserindo nesse contexto as multas, cujo objeto está constituído por uma obrigação de pagar uma quantidade de dinheiro a título de castigo bem como as sanções restritivas de certos direitos. No quesito finalidade dispõe que a sanção não persegue apenas reprimir a infração cometida senão também prevenir o cometimento de novas infrações tanto pelo mesmo contribuinte ou responsável quanto pela coletividade.

Perez Royo²⁴ renomado jurista espanhol assevera que as sanções tributárias, tanto por sua estrutura como por sua finalidade, constituem medidas semelhantes às penas, mesmo não sendo aplicadas por uma autoridade judicial, hoje pensamento dominante na doutrina europeia e em outros países do mundo. Diante de tantos

²¹Torrres, Luis R. Carranza, *Derecho Tributario: De la teoría a la práctica*, Legis, Buenos Aires, 2006, pág. 414.

²²Silva, Paulo Roberto Coimbra, *Direito Tributário Sancionador*, QuartierLatin, São Paulo, 2007, pág. 65.

²³Pereira, Jaime Aneiros, *Concepto y Clases de la Sanción Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1ª Edição, 2005, pág. 23.

²⁴Ryo, Francisco Perez, *Los delitos e las infracciones em Materia Tributaria*, Madrid, IEF, 1986, pág.361.

conceitos doutrinários, onde me alinho a grande maioria, pois, a sanção como vemos está incluída no rol de atos que devem ser praticados pela autoridade administrativa, em face dos poderes vinculados que a detém, porém assemelha-se muito a alguns conceitos penais no quesito restrição e privação de alguns direitos, ressaltando sempre que o caráter punitivo visa tão somente a recuperação do dinheiro que deveria ser pago no momento do fato impositivo pelo contribuinte e não o foi, o que impõe ao agente público na condição de Estado arrecadador buscar sancionar as condutas culpáveis na forma prevista na legislação, respeitado sempre os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório e demais princípios básicos e fundamentais do direito tributário.

Verifica-se ainda, que entre as classes de sanções existentes nos diversos ordenamentos jurídicos, a multa punitiva é a unanimidade, entretanto, com percentuais muitos diferentes, dependendo da maturidade jurídica, que falamos acima, de cada país, onde Aneiros Pereira²⁵ define de forma muito clara a Multa Punitiva como sendo uma sanção patrimonial, de caráter pecuniário, que consiste no pagamento de uma quantidade de dinheiro.

A multa conforme visto, é um instrumento de punibilidade por parte do fisco, entretanto, há que se observar que se deve fazer uma valoração ético-social de qualquer punição, pois, a existência de um juízo de valor é uma característica de toda pena, não se podendo admitir que no direito tributário ou no direito sancionador seja excluído esse elemento essencial, que me parece ser o núcleo de aplicação de uma sanção, nesse contexto, Hector Villegas²⁶ afirma que a multa fiscal funciona, em um primeiro momento, como uma ameaça de uma mal, com função preventiva e geral, de intimidação a possíveis infratores, em um segundo momento, cometida a violação, a multa representa uma efetiva diminuição de bens jurídicos, de maior amplitude que a simples compensação, cujo fim é o castigo e o exemplo.

Desta forma, os percentuais aplicados hoje no Brasil a multas fiscais são muitos difíceis de cumprir, pois, não guardam qualquer sintonia com a filosofia das penas, não podem ter um caráter punitivo que impeça o contribuinte de realizar seu pagamento, seja do valor principal, seja da sanção, e induza o contribuinte ao seu descumprimento pela impossibilidade patrimonial em ver adimplida tal obrigação fiscal, temos no nosso ordenamento normativo tributário percentuais que já não coadunam com a economia vigente, sem qualquer parâmetro que assegure ao contribuinte uma certeza de que a multa fixada foi valorada de forma a lhe permitir entender o caráter punitivo da sanção, não guardando muitas vezes qualquer sintonia com a infração praticada pelo contribuinte.

Recordemos que sanção é uma pena, castigo, restrição ao infrator de seus bens e direitos, onde a norma jurídica tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador do dever legal ou contratual, no caso da multa tributária, que é uma subespécie de norma

²⁵ Ob. Cit., Pág. 27.

²⁶ Villegas, Hector, Direito Penal Tributario, São Paulo, Resenha Tributaria, 1974, pág. 322.

sancionante, tem por hipótese a prática de um ilícito, que pode advir de um descumprimento do dever legal ou contratual e que segundo as normas tributárias obriga o contribuinte devedor a realizar o pagamento dessa dívida com seu patrimônio como uma sanção punitiva.

Quanto à sanção da perda privativa de direitos, esse tipo de sanção incide no campo tributário em uma privação do patrimônio ou, ainda, de certos direitos profissionais. Esse tipo de sanção diferente da perda da liberdade e da multa, consiste em reforçar o caráter intimidador da sanção tributária pelo Estado como ente sancionador, sanção essa resultado de uma infração considerada grave ou muito grave pelo fisco, onde pode-se exemplificar como sendo a perda da possibilidade de obter empréstimos públicos, incentivos fiscais, de celebrar contratos com entes públicos, proibição de exercer cargos públicos e de prestar determinados concursos públicos.

Segundo Aneiros Pereira²⁷ a justificação para esse tipo de sanção advém de que estas medidas incapacitam o infrator a manter relações com os poderes públicos, já que estes devem atuar como defensores da legalidade e, portanto, não poderiam manter relações com quem não cumprem o ordenamento jurídico vigente, no que diz respeito aos incentivos fiscais, não seria justo conceder benefícios fiscais a quem deixa de cumprir com sua obrigação perante o Estado, diminuindo a arrecadação em proveito próprio.

No caso dos administradores, que praticam atos por representação dos legítimos proprietários da sociedade, tendo em conta de que os mesmos têm que cumprir com os deveres e obrigações inerentes aos representados, a eles devem ser impostas as mesmas sanções que seriam impostas aos representados, assegurando-se que os mesmos desconheciam tal conduta por parte do representante, já que o instrumento de mandato não autoriza o representante a praticar atos ilícitos na administração, caso contrário, os sócios também teriam que ser sancionados. A exceção a essa responsabilidade, seria a prática de atos sem a comprovação de culpa ou de dolo na prática do ato que culminou com infração.

Herrera Molina²⁸ jurista espanhol afirma que no caso dos administradores de uma sociedade, o ordenamento jurídico espanhol permite a aplicação de penas a uma pessoa jurídica, desde que verificada três possibilidades onde a pessoa jurídica esteja envolvida: sancionar a entidade, sancionar as pessoas físicas que compõem a sociedade, ou ainda, estabelecer uma responsabilidade acumulada. Vejo tal sanção com certa restrição, tendo em conta a dificuldade em face do número de empresas existentes, a sua estrutura e seu funcionamento, dificultando a apuração da infração por parte do ente fiscalizador, devendo-se, nesse caso, procurar identificar a identidade material do infrator e lhe impor a sanção correspondente, outra dificuldade é identificar o infrator

²⁷ Ob. Cit. Pág. 31.

²⁸ Molina, P. M. Herrera, Coautoria y participación en las infracciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 709.

em pequenas sociedades em que o poder está nas mãos de poucos sócios e o poder de administração é dividido de forma pouco clara.

Alejandro Nieto²⁹ ao dispor sobre ato ilícito dispõe que apenas pode-se exigir uma responsabilidade de qualquer das pessoas, sócios ou administradores, por fatos próprios e em nenhum caso por atos praticados por outros, já que toda sanção aplicada sob a ótica do direito administrativo sancionador restringe-se a figura do infrator, em vista de que a sanção representa uma reprovação do infrator ter incorrido em uma conduta ilícita, reprovação esta, que apenas poderia atingir o sujeito sancionado e que unicamente a respeito do mesmo produziria efeitos.

Conclui-se que a respeito da responsabilidade dos sócios e administradores, todos os juristas a respeito dessa matéria, são unânimes em afirmar que dentro da esfera do direito administrativo sancionador, não se faz necessário como requisito sancionador dolo, mas sim um comportamento ilícito ante as normas reguladoras, a vontade na obtenção do ato praticado é o elemento essencial da infração administrativa, onde tal afirmativa é manifestamente ratificada pelo Judiciário em seus julgamentos ao analisar o critério da responsabilidade dos sócios ou dos administradores.

²⁹Nieto, Alejandro, Derecho Administrativo Sancionador, Ed. Tecnos, 4ª edição, 2005, pág. 379.

ERROR: syntaxerror
OFFENDING COMMAND: --nostringval--

STACK:

/Title
()
/Subject
(D:20140709165240-03'00')
/ModDate
()
/Keywords
(PDFCreator Version 0.9.5)
/Creator
(D:20140709165240-03'00')
/CreationDate
(Adriano)
/Author
-mark-