



III CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL
IBDT/AJUFE/FDUSP-DEF



A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

Alexandre Naoki Nishioka
Sócio de Wald e Associados Advogados.
Professor Doutor de Direito Tributário da
USP (Faculdade de Direito de Ribeirão
Preto). Conselheiro do CARF.

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

- Estado Democrático de Direito X Estado Democrático e Social de Direito
- Estado Mínimo X Estado Social
- Os serviços públicos de saúde, educação, previdência, segurança etc. são custeados com os tributos, cada vez maiores.
- A participação dos tributos no PIB chega a 35%.
- De acordo com o princípio da capacidade contributiva, a tributação deve recair sobre aqueles que têm maior capacidade econômica de contribuir.
- Os contribuintes têm a sensação de que os serviços não são prestados devidamente pelo Estado, na proporção dos valores que pagam a título de tributo, principalmente aqueles que menos utilizam os serviços públicos.

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

- Além da elevada carga tributária e da ideia de que o Estado não oferece a contrapartida pelo pagamento dos tributos, temos no Brasil uma legislação no mínimo interessante:
 - é mais barato dever para o Fisco do que para os bancos. Pagamos juros simples para a Receita Federal e juros compostos para as instituições financeiras.
 - quem resolve discutir a exigibilidade do crédito tributário tem a seu favor, caso seja beneficiado por medida liminar (Lei 9.430/96, art. 63), a interrupção da incidência da multa.
 - de três em três anos temos parcelamento (REFIS, PAES, PAEX, REFIS da crise, reabertura do prazo do REFIS da crise). E não se trata de qualquer parcelamento, pois aqui parcelamento vem com perdão de juros e multa.
 - Se tudo isso não bastasse, o contribuinte ainda tem a chance de sair vencedor na discussão administrativa ou judicial.

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

- Fala-se então em planejamentos fiscais ou mesmo em planejamentos financeiros, seja por meio de ações judiciais (ou discussões administrativas), seja por meio de legítimas economias fiscais.
- Tanto no caso do contencioso, como no do planejamento fiscal, existem abusos, que devem evidentemente ser coibidos.

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

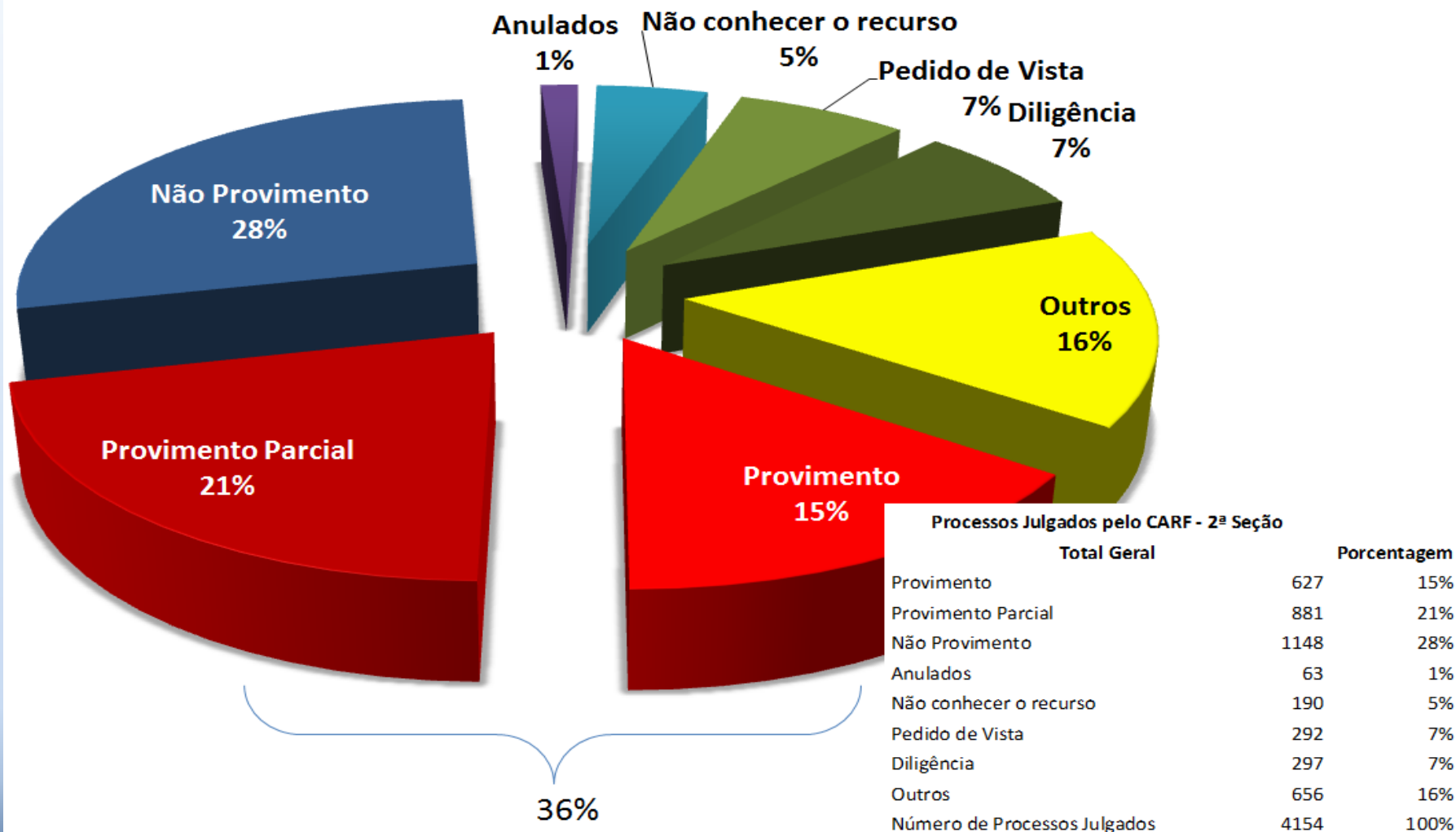
- No caso da Fazenda Pública, vários instrumentos podem ser utilizados:
 - fiscalização;
 - lançamento, com julgamento pela própria Fazenda e recurso ao CARF;
 - multas de ofício (“simples” e qualificada), que podem ser ainda agravadas (chegando a 225%);
 - representação fiscal para fins penais;
 - inscrição do débito em dívida ativa;
 - protesto da CDA;
 - execução fiscal, com penhora de bens, inclusive *on line*;
 - redirecionamento da execução fiscal para os responsáveis tributários, inclusive sócios e administradores da sociedade;
 - certidões positivas, que tornam inviável o exercício da atividade de muitas empresas;
 - cancelamento de CNPJ ou de CPF etc.

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

- Acontece que, no exercício dessas atividades, também podem ser praticados abusos pelo auditor-fiscal.
- Não se pode, obviamente, generalizar, mas quando ocorrem abusos, o que o contribuinte tem à sua disposição?
 - Direito de petição garantido constitucionalmente, independentemente do pagamento de taxas (CF, art. 5º., XXXIV, “a”);
 - Direito fundamental ao processo administrativo (ADIn. 1976);
 - Direito de ação (CF, art. 5º., XXXV);
 - Princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal (art. 5º., LIV e LV).
- Os direitos e garantias individuais são eficazes? Pelo menos no âmbito administrativo federal (CARF), parece que sim.

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

Processos Julgados pelo CARF - 2ª Seção



Fonte: Assessoria da CNF. Análise de dados relativa ao ano de 2012.

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

- Por outro lado, além de indicar a eficácia da aplicação dos direitos e garantias individuais no âmbito do CARF, esses números não poderiam indicar um abuso por parte do autor do procedimento fiscal?
- Se a resposta for positiva, quais instrumentos o contribuinte teria para se ver ressarcido dos seus prejuízos (advogados, oportunidades perdidas, como a venda de uma propriedade, psicológicos etc.)? Obviamente, não os mesmos que estão à disposição da Fazenda Pública para coibir os eventuais abusos do contribuinte.

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

- Em regra, sob o aspecto penal, temos a tipificação do crime de excesso de exação no artigo 316, §§1º. e 2º. do Código Penal:

“Excesso de exação

§ 1º. Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: [\(Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990\)](#)

Pena - reclusão, de três a oito anos, e multa. [\(Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990\)](#)

§ 2º. Se o funcionário desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos:

Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa.”

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

- Sob o aspecto civil, teríamos a ação de responsabilidade do agente público por danos ao contribuinte (Hugo de Brito Machado, RDDT 95/75-95 e Direito Tributário Atual 27/364-371), pelo rito ordinário.

Lei 11.941/2009:

“Art. 48. O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: [\(Incluído pela Lei nº 12.833, de 2013\)](#)

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e [\(Incluído pela Lei nº 12.833, de 2013\)](#)

(...).”

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

- **RECURSO ESPECIAL Nº 1.245.712 - MT (2011/0039771-9) RELATOR MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**

“PROCESSO CIVIL. AÇÃO EXECUTIVA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NÃO DECLARAÇÃO. EXECUÇÃO PROPOSTA CONTRA SÓCIOS NÃO DEVEDORES. INDENIZAÇÃO POR DANOS MATERIAIS E MORAIS.

1. A regra legal a observar é a do princípio da autonomia da pessoa coletiva, distinta da pessoa de seus sócios ou componentes, distinção que só se afasta provisoriamente e tão só em hipóteses pontuais e concretas.

2. A *disregard doctrine* existe como meio de estender aos sócios da empresa a responsabilidade patrimonial por dívidas da sociedade. Todavia, sua aplicação depende da verificação de que a personalidade jurídica esteja servindo como cobertura para abuso de direito ou fraude nos negócios e atos jurídicos (art. 50 do Código Civil).

Essa teoria não pode servir como justificativa para que o credor de título executivo judicial ajuíze, a seu alvedrio, ação executiva contra os sócios de empresa sem que eles sejam devedores.

3. Credor de título executivo judicial que propõe ação executiva contra quem sabidamente não é devedor, buscando facilidades para recebimento dos créditos, age no exercício irregular de direito, atraindo a incidência das disposições do art. 574 do CPC.

4. Recurso especial conhecido e provido.”

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

- **RE 131741/SP** RELATOR MINISTRO MARCO AURÉLIO

“TRIBUTÁRIO - CONSULTA - INDENIZAÇÃO POR DANOS CAUSADOS. Ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque.”

A responsabilidade do autor do procedimento fiscal

Obrigado!

Alexandre Naoki Nishioka
nishioka@wald.com.br