

REVISTA de INFORMAÇÃO LEGISLATIVA

Brasília • ano 32 • nº 125
janeiro/março — 1995

Reforma do
Código Tributário Nacional

HUGO DE BRITO MACHADO

SEPARATA



SENADO FEDERAL
SECRETARIA DE DOCUMENTAÇÃO E INFORMAÇÃO
SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS

Reforma do Código Tributário Nacional

HUGO DE BRITO MACHADO

SUMÁRIO

1. *Introdução.* 2. *Os objetivos da reforma.* 3. *Compatibilização com a Constituição Federal de 1988.* 4. *Os pontos de atrito.* 4.1. *Soluções jurisprudenciais inadequadas.* 4.1.1. *Decadência.* 4.1.2. *Presunção de fraude.* 5. *Divergências não-solucionadas.* 5.1. *Responsabilidade tributária.* 5.2. *Depósito.* 5.3. *Compensação.* 6. *Conclusão.*

1. *Introdução*

O Código Tributário Nacional, que ganhou esse nome por força do Ato Complementar n.º 36, de 13 de março de 1967, foi instituído pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que regulou o Sistema Tributário Nacional.

Produto, em sua maior parte, da mente prodigiosa do saudoso mestre Rubens Gomes de Sousa, o Código Tributário Nacional é, sem dúvida alguma, um conjunto de normas de primorosa elaboração. Entretanto, quase trinta anos são decorridos já, desde o seu advento, e muitas alterações no plano constitucional o colocaram em desarmonia com o sistema tributário. Por outro lado, vários de seus dispositivos foram objeto de interpretações divergentes, e a solução jurisprudencial para os conflitos respectivos nem sempre foi a mais adequada. Em alguns casos, aliás, ainda não foi encontrada solução jurisprudencial definitiva, e a continuidade dos conflitos, por si mesma inconveniente, vem contribuindo para o congestionamento dos órgãos do Poder Judiciário.

É evidente, pois, a necessidade de reforma do Código Tributário Nacional, e os objetivos dessa reforma já estão, no que acima foi dito, de certa forma indicados.

2. *Os objetivos da reforma*

Realmente, os objetivos da reforma da Lei

Hugo de Brito Machado é Juiz do Tribunal Federal da 5.ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário, da Academia Internacional de Direito e Economia, da Associação Brasileira de Direito Financeiro e da *International Fiscal Association* e Ex-Procurador da República.

n.º 5.172/66 são apenas dois, a saber:

a) colocá-la de acordo com o sistema constitucional tributário, no que concerne a cada um dos impostos, à partilha das receitas tributárias e, especialmente, dar cumprimento ao disposto no artigo 146 da vigente Constituição; e

b) dispor mais adequadamente sobre alguns pontos nos quais a jurisprudência fixou soluções inadequadas e sobre aqueles a respeito dos quais as divergências de interpretação ainda não foram definitivamente solucionadas pela jurisprudência.

3. *Compatibilização com a Constituição de 1988*

Ressalta-se desde logo a necessidade de compatibilizar a classificação dos impostos. Na Constituição Federal eles estão classificados em impostos da União, dos Estados e dos Municípios. O Código Tributário Nacional, todavia, elaborado, como foi, com fundamento na Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, classifica os impostos sem levar em conta a competência para a respectiva instituição. Nessa classificação, considerou a natureza do fato sobre o qual incide cada imposto e assim os dividiu em quatro grupos, a saber:

- a) impostos sobre o comércio exterior;
- b) impostos sobre o patrimônio e a renda;
- c) impostos sobre a produção e a circulação; e
- d) impostos especiais.

Há, pois, necessidade de reformular a própria estrutura do Código, para harmonizá-la com a Constituição, embora neste particular não se possa falar de um conflito do qual resulte a invalidade da norma inferior. Cuida-se apenas de harmonia, por assim dizer, de ordem estética. Pura questão de técnica legislativa.¹ Há, todavia, imperiosa necessidade de modificação de alguns dispositivos do Código, conflitantes com a Constituição. Em alguns, mera questão redacional. Em outros, divergência de fundo. Todos, de qualquer forma, a exigir reforma, a bem da harmonia do sistema.

Entre os dispositivos que se encontram em flagrante descompasso com a Constituição po-

dem ser indicados os artigos 1.º, 2.º, 9.º (em parte), parágrafo único dos arts. 13, 15, 21, 26, 35, 52 a 62 (já revogados pelo Decreto-Lei n.º 406), 68 a 76, 83 a 95 e 104.

Tais dispositivos precisam ser postos em harmonia com a Constituição. Outros dispositivos precisam ser acrescentados, em função da existência de impostos novos, dos quais a lei complementar deve definir o âmbito de incidência, bases de cálculo e contribuintes, com o que se dará cumprimento ao artigo 146, inciso III, alínea a, da Constituição Federal.

4. *Os pontos de atrito*

A aplicação do Código Tributário Nacional revelou a sua insuficiência para superar vários pontos de atrito que se tornaram agudos na relação fisco-contribuinte. Alguns destes encontraram solução jurisprudencial inadequada, porque desatenta à necessidade de preservar o interesse público, sem prejudicar a segurança do contribuinte e sua liberdade operacional. Outros seguem sendo objeto de permanentes controvérsias.

4.1. *Soluções jurisprudenciais inadequadas*

Entre os dispositivos do Código Tributário Nacional que se revelaram insuficientes para a superação de atritos, e ensejaram soluções jurisprudenciais inadequadas, podem ser citados o artigo 173, que cuida da decadência, bem como o artigo 185, que estabelece a presunção de fraude na alienação de bens por parte de contribuinte em débito para com a Fazenda Pública.

Examinemos estes dois exemplos de tratamento jurisprudencial inadequado, bem como as alterações que sugerimos para os mencionados dispositivos.

4.1.1. *Decadência*

O artigo 173 estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I), ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (inciso II).

Séria controvérsia foi suscitada a respeito da data em que se devia considerar constituído o crédito tributário. O prazo de cinco anos seria para começar o procedimento de constituição, ou para completá-lo?

Sobre o assunto, escrevemos:

Outra divergência profunda diz respeito ao momento em que se deve considerar exercido o direito de constituir o

¹ Outra reforma na estrutura do Código Tributário Nacional, com objetivo semelhante, diz respeito à colocação das normas gerais em primeiro lugar e, por último, a disciplina dos tributos em espécie.

crédito tributário. Segundo as diversas correntes doutrinárias, esse momento seria:

a) aquele em que o fisco determinasse o montante a ser pago e intimasse o sujeito passivo para fazê-lo;

b) a decisão, pela procedência da ação fiscal, em primeira instância administrativa;

c) a decisão definitiva em esfera administrativa;

d) a inscrição do crédito tributário como dívida ativa.

Para quem se situa na posição *a*, um simples auto de infração seria o lançamento. Com a sua lavratura estaria exercido o direito de constituir o crédito tributário e, portanto, não se poderia mais cogitar de decadência.

Tal posição nos parece insustentável. O lançamento, como vimos ao estudar a constituição do crédito tributário, é procedimento administrativo integrado em duas fases. A lavratura do auto de infração é o encerramento apenas da primeira fase. Com a impugnação formulada pelo sujeito passivo tem início a fase litigiosa, que é a segunda do procedimento administrativo de lançamento.

O Tribunal Federal de Recursos orientou suas decisões no sentido de que o auto de infração é lançamento tributário, e não apenas início do procedimento administrativo de lançamento. Essa posição, todavia, não se concilia com a tese, também adotada por aquele Colendo Tribunal, de que a Administração, quando tiver de fazer um lançamento tributário, há de assegurar o direito de defesa ao contribuinte. A oportunidade de defesa é, obviamente, posterior à lavratura do auto de infração. Assim, ou o lançamento não se completa com o auto de infração, ou, se completa, a oportunidade de defesa não é essencial no lançamento.

Para os que se colocam na posição *b*, o auto de infração ainda não seria um lançamento por lhe faltar o pronunciamento de autoridade administrativa com poder decisório, não tendo sido assegurado ao sujeito passivo o direito de defender-se. Assim, com o julgamento da

impugnação em primeira instância estaria suprida essa falta, completando-se o lançamento.

Também não nos parece que seja assim. Se a própria administração fazendária ainda admite discutir a exigência, é porque esta não está ainda perfeita, asentada em bases definitivas, o que na verdade só vem a ocorrer com o julgamento último, ou com a não-interposição do recurso no prazo legal. A fragilidade da posição *b* se revela sobretudo nos casos em que a decisão em primeira instância seja contrária à Fazenda Pública e venha a ser reformada, prevalecendo afinal a exigência.

Com efeito, acertada nos parece a posição *c*, pois somente quando a administração, que é parte no procedimento e é quem efetua o lançamento, não mais admite discuti-lo, pode-se considerar consumado o lançamento.

Consuma-se, pois, o lançamento:

1.º não havendo impugnação, com a homologação do auto de infração;

2.º havendo impugnação, e sendo a decisão primeira favorável à Fazenda, se o sujeito passivo não recorrer;

3.º havendo recurso, com a decisão definitiva favorável à Fazenda.

Em resumo: o lançamento está consumado e não se pode mais cogitar de decadência, quando a determinação do crédito tributário não possa mais ser discutida na esfera administrativa.

A posição *d* implica considerar como parte de sua constituição a inscrição do crédito tributário na repartição competente, como dívida ativa. Na verdade, porém, a inscrição não é procedimento tributário. Presta-se apenas para dar ao crédito tributário o requisito da executibilidade, ensejando a criação do título executivo que é a certidão da inscrição respectiva.

O item II, do artigo 173, do CTN, tem sido alvo de críticas por constituir hipótese de suspensão do prazo de decadência, o que seria inadmissível. Na verdade, os prazos de decadência, em princípio, não se suspendem, nem se interrompem. Mas a lei pode estabelecer o con-

trário, como fez o CTN no dispositivo em questão. Os princípios jurídicos devem ser observados na interpretação e na integração das leis, mas não constituem limites intransponíveis para o legislador.

Destaque-se, finalmente, que a notificação do lançamento tributário ao sujeito passivo é da essência desse procedimento. Assim, só se completa o lançamento com a notificação. Qualquer que seja a posição adotada, das aqui expostas, deve ser entendida com esta explicação. Não basta o auto de infração, é preciso que o sujeito passivo tenha sido cientificado de sua lavratura; não basta a decisão de primeira instância, ou de última instância, ou a inscrição da dívida. É indispensável a notificação do sujeito passivo.

Saliente-se, todavia, que o Tribunal Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo eminente Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o Supremo Tribunal Federal, acolhendo proposta do eminente Ministro José Carlos Moreira Alves, fixaram o entendimento pelo qual o auto de infração consuma o lançamento tributário, não se havendo, mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.

Assim, e especialmente em face da posição do Supremo Tribunal Federal, a quem cabe, em nosso sistema jurídico, dizer a última palavra na interpretação e aplicação das leis, as disputas doutrinárias restaram superadas. Considera-se, portanto, consumado o lançamento na oportunidade em que o Fisco lavra um auto de infração ou, por outra forma, determina o valor do crédito tributário e intima o sujeito passivo para fazer o respectivo pagamento².

A solução oferecida pela jurisprudência só aparentemente atende ao interesse público e evidentemente desatende à necessidade da segurança jurídica.

Parece atender ao interesse público na medida em que faz perdurar o direito da Fazenda Pública, mesmo que o procedimento administrativo de lançamento seja completado depois de cinco anos. Na verdade, porém, deixa desatendido o verdadeiro interesse público, na me-

da em que enseja demora injustificável na tramitação do processo administrativo.

Recordo-me de que no início da controvérsia sobre o tema, o Ministro da Fazenda baixou uma portaria determinando fossem apuradas as responsabilidades dos funcionários responsáveis pela demora na tramitação dos processos administrativos de lançamento tributário. E não há dúvida de que, cumpridos os prazos para a prática dos atos administrativos, a conclusão do procedimento pode ocorrer em muito menos da metade daquele prazo de cinco anos.

A demora generalizada no andamento dos processos administrativos de lançamento é, sem dúvida, muito mais inconveniente do que eventuais extinções de direito de lançar, em face da decadência. Não é, pois, politicamente vantajosa para a Fazenda Pública a orientação que afinal prevaleceu na jurisprudência, devendo o artigo 173, do Código Tributário Nacional, ser reformulado, para fixar, de forma indubitosa, a decadência, no prazo de cinco anos a contar do fato gerador do tributo.

Se tal prazo for considerado pequeno, que seja fixado prazo maior. O que se não admite é a inexistência de prazo, como agora acontece, uma vez que, lavrado o auto de infração, a conclusão do processo pode dar-se depois de dez, vinte ou trinta anos.

Por outro lado, a fiscalização dos contribuintes não se fará muito tempo depois dos fatos geradores dos tributos. Ela deve ser próxima de tais fatos, para ser mais eficiente e evitar perdas de receita tributária pelo definhamento de empresas que terminam por desaparecer, de fato, sem pagar os seus tributos.

Propomos, pois, que, mantida a redação do *caput* e do parágrafo único, renumerado este para parágrafo 1.º, seja o artigo 173, do Código Tributário Nacional acrescido de um parágrafo 2.º, com a seguinte redação:

§ 2.º. O prazo a que se refere este artigo é para a constituição definitiva do crédito tributário, que se considera ocorrida com a decisão contra a qual não mais caiba recurso no âmbito da Administração Tributária.

4.1.2. Presunção de fraude

O Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em

²MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 8.ª ed., Forense, 1993, pp. 144/147.

débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.

Esse dispositivo estabelece, como se vê, "uma presunção geral, *juris et de jure*, isto é, sem possibilidade de prova em contrário, de que é fraudulenta, contra o Fisco, a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo, desde que o crédito tributário contra ele esteja regularmente inscrito e em fase de execução".³

Como já tivemos oportunidade de escrever, "estar o crédito tributário em fase de execução não significa já haver sido proposta a ação de execução. Há, todavia, manifestações doutrinárias e alguns julgados no sentido, inclusive do Tribunal Federal de Recursos em sentido contrário".⁴ Quem conhece a linguagem fazendária sabe que a partir da remessa dos autos do processo administrativo para a Procuradoria da Fazenda, para inscrição do crédito como dívida ativa, diz-se que ele está em fase de execução.

De todo modo, prevaleceu na jurisprudência o entendimento de que a fase de execução somente começa com a citação do réu no processo de execução.

Para reforçar a garantia do crédito tributário, preferiu o governo enviar ao Congresso Nacional projeto de lei instituindo a denominada cautelar fiscal, elegendo como uma das hipóteses de cabimento da medida aquela em que o contribuinte "contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias;..." (art. 2.º, item III).

Ocorre que, segundo o artigo 186, do Código Tributário Nacional, "o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho".

Assim, se o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de sua constituição, o fato de o contribuinte contrair dívida é inteiramente irrelevante. Essas dívidas em nada prejudicam a garantia de recebimento do crédito tributário.

Salvo em relação aos créditos decorrentes da legislação do trabalho, a preferência do crédito tributário é absoluta.⁵ Mesmo os credores

³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10.ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 604.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 4.ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 128.

⁵ Ob. cit., p. 606.

hipotecários, pignoratícios, anticréticos etc. não podem opor ao Fisco a garantia real de que são titulares.⁶

A presunção de fraude, já estabelecida no Código Tributário Nacional, é instrumento bastante para garantir o crédito tributário contra as atitudes de maus contribuintes, que alienam seus bens procurando fugir à responsabilidade pelo pagamento de suas dívidas tributárias.

Solução bem melhor do que a cautelar fiscal, e sem prejuízo da existência desta, será um aperfeiçoamento da norma de seu artigo 185, antecipando-se para o início da constituição do crédito tributário a data a partir da qual presume-se fraudulenta a alienação dos bens do sujeito passivo da obrigação respectiva.

Sugerimos, pois, para o artigo 185 do Código Tributário Nacional, a seguinte redação:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário cuja constituição tenha sido iniciada.

§ 1.º O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida.

§ 2.º Os bens objeto de alienação presumidamente fraudulenta poderão ser objeto de penhora na execução fiscal movida pela Fazenda Pública, independentemente de desconstituição do ato de alienação.

Bastará, então, a lavratura do auto de infração contra o contribuinte para que as alienações de bens por este efetuadas, a partir de então, sejam tidas como fraudulentas.

Não haverá necessidade de prévia iniciativa do Procurador da Fazenda, como acontece com a cautelar fiscal, nem a garantia ficará a depender de determinação judicial. Será automática. E nenhum contribuinte precisará ser molestado senão quando, executado, deixe de efetuar o pagamento correspondente.

Aqueles contribuintes que pretenderem vender bens, exatamente para com o preço destes efetuar o pagamento dos tributos, poderão fazê-lo tranquilamente.

5. Divergências não solucionadas

Entre as divergências na relação Fisco-contribuinte, com solução ainda não definitivamente

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Idem*.

adotada pela jurisprudência, podem ser citadas as concernentes:

a) à responsabilidade tributária de sócios-gerentes e administradores de pessoas jurídicas, por dívidas destas;

b) ao depósito para suspender a exigibilidade do crédito tributário; e

c) à compensação como forma de extinção do crédito tributário.

5.1. Responsabilidade tributária

Significativo número de questões tem o Judiciário resolvido, e outras tantas tem para resolver, no que diz respeito à responsabilidade tributária de gerentes e administradores de pessoas jurídicas e a inadequada redação do artigo 134, inciso VII, e do artigo 135, tem dado ensejo a decisões contraditórias, na maioria das quais esses dois dispositivos têm sido aplicados, embora na verdade tratem de hipóteses distintas.

Uma coisa é a responsabilidade dos sócios, nas sociedades de pessoas. Como sociedade de pessoas se deve entender aquela em que não há limitação de responsabilidade dos sócios. Por isso é que eles respondem, no caso de liquidação, independentemente da condição de gerentes ou administradores.

Coisa diversa é a responsabilidade decorrente da condição de gerente ou administrador da pessoa jurídica. Nesta hipótese, a responsabilidade não decorre da condição de sócio, mas da condição de administrador de patrimônio alheio.

Por outro lado, a referência a "casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte" indica tratar-se de responsabilidade subsidiária, quando a responsabilidade tributária deve ser solidária.

No que concerne à responsabilidade dos gerentes ou administradores de pessoas jurídicas, impõe-se o estabelecimento de regras claras para, afastando as divergências interpretativas, fixar a responsabilidade de quem administra a pessoa jurídica, pelas dívidas tributárias desta. A condição de sócio deve ser irrelevante para esse fim. Importante é a prática dos atos de gestão ou a influência que se tenha nessa prática exercido.

A ocorrência de excesso de poder, ou de infração da lei, ou do contrato social, não deve ser requisito para a responsabilidade do diretor, gerente ou administrador. A jurisprudência, aliás, em alguns casos tem afastado esse requi-

sito, ao entendimento de que o simples inadimplemento, por parte da pessoa jurídica, significa a infração da lei, capaz de ensejar a responsabilidade do dirigente.

Tal interpretação pode levar a uma conclusão justa, mas é inadmissível, porque elimina a limitação da responsabilidade, convertendo a exceção em regra. A este respeito já escrevemos

Não se pode admitir que o não-pagamento do tributo configure a infração de lei, capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levará a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção. O não-cumprimento de uma obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável. O que a lei estabelece como regra, isto é, a limitação da responsabilidade dos diretores ou administradores dessas pessoas jurídicas, não pode ser anulado por esse desmedido elastério dado à exceção.

É importante notar-se que a responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades, nos termos do artigo 135, III, do CTN, é por obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo.

O Tribunal Federal de Recursos decidiu que o não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas de empregados, e do IPI, implica responsabilidade dos diretores de sociedades. O Decreto-Lei n.º 1.736, de 20 de dezembro de 1979, estabeleceu que "são solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pes-

soas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não-recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte" (art. 8.º). Essa responsabilidade restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação (art. 8.º, parágrafo único).

Pode-se questionar a respeito da validade dessa disposição do Decreto-Lei n.º 1.736, tendo em vista que a responsabilidade tributária é matéria compreendida no campo reservado à lei complementar, nos termos do artigo 146, item III, da Constituição Federal. De qualquer forma, nota-se que a jurisprudência já se vinha orientando no mesmo sentido da regra em referência, que, assim, praticamente não fez inovação.

Com acerto decidiu o Tribunal Federal de Recursos que, deixando a sociedade de operar, sem ter havido sua regular liquidação, os sócios-gerentes, diretores e administradores respondem pelas dívidas tributárias desta. Há, nesses casos, uma presunção de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade.⁷

Seja como for, certo é que os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional podem ser considerados os que maior número de questionamentos e mais persistentes divergências têm suscitado, impondo-se, portanto, a reformulação dos mesmos, na tentativa de solucionar o difícil problema da responsabilidade tributária de terceiros.

Em face destas considerações, sugerimos a alteração do *caput* do artigo 134, de seu inciso VII e parágrafo único (este apenas com ligeira mudança redacional que não lhe altera o alcance), e ainda a alteração do artigo 135, dando-se a tais dispositivos a seguinte redação:

Art. 134. Respondem, solidariamente com o contribuinte, pelo cumprimento da obrigação principal relacionada a atos em que intervierem:

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 sociedades de pessoas, como tais entendidas aquelas nas quais a responsabilidade dos sócios é solidária, nos termos da lei comercial.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às penalidades que não tenham caráter simplesmente moratório.

Art. 135. Respondem solidariamente pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica:

I - os seus diretores, gerentes e administradores;

II - os membros do conselho de administração e o acionista controlador, nas sociedades anônimas;

III - o sócio que detenha mais de dez por cento do capital social, nas demais espécies de sociedades.

§ 1.º. Para os fins do disposto neste artigo não se aplicam as limitações da responsabilidade previstas na legislação comercial.

§ 2.º. A responsabilidade de que trata este artigo será excluída pela prova inequívoca, a cargo do interessado, de que durante o período em que nasceu a obrigação tributária e deu-se o seu inadimplemento, não praticou qualquer ato de gestão da pessoa jurídica.

5.2. Depósito

A respeito do depósito a que se reporta o artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, já escrevemos:

Tem havido muita controvérsia em torno do procedimento adequado para a feita do depósito. Há quem entenda

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 8.ª ed., Malheiros, São Paulo, 1993, pp. 114/115.

que o interessado deve propor ação cautelar inominada. O Tribunal Federal de Recursos decidiu ser desnecessária a ação cautelar, podendo o depósito ser feito nos autos da ação principal (AI n.º 54.533-RS, Rel. Ministro Eduardo Ribeiro, *DJU* de 17.10.88, p. 26.672). Decidiu, outrossim, que por se tratar de cautelar desnecessária, excluem-se os ônus da sucumbência imputados à União Federal (AC n.º 119.534-DF, Rel. Ministro Carlos Mário Velloso, *DJU* de 11.10.88, p. 25.966).

Parece-nos inexistir interesse processual para a propositura da ação cautelar, posto que não há resistência à pretensão de depositar. Quem eventualmente tem oposto tal resistência é o próprio Poder Judiciário, por intermédio de juízes exageradamente formalistas, que sempre encontram argumentos para criar problemas, em vez de soluções. O depósito, a nosso ver, pode ser feito independentemente de autorização judicial.

Ao promover a ação anulatória de lançamento, ou a declaratória de inexistência de relação tributária, ou mesmo o mandado de segurança, o autor fará a prova do depósito e pedirá ao juiz que mande cientificar a Fazenda Pública, para os fins do artigo 151, II, do Código Tributário Nacional. Se pretender a suspensão da exigibilidade antes da propositura da ação, poderá fazer o depósito e, em seguida, juntando o respectivo comprovante, pedir ao juiz que mande *notificar* a Fazenda Pública. Terá então o prazo de 30 dias para promover a ação.⁸

Para superar os inúmeros questionamentos que se verificam a respeito do depósito, sugerimos sua disciplina em parágrafos do artigo 151, com a seguinte redação:

Art. 151.

§ 1.º. A suspensão da exigibilidade do crédito não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias relacionadas com a obrigação principal da qual decorre.

§ 2.º. O depósito produzirá o efeito determinado neste artigo, desde que comunicada a sua feitura à autoridade administrativa responsável pela inscrição do crédito respectivo como dívida ativa da Fazenda Pública, e pode ser feito pelo

interessado independentemente de autorização da autoridade administrativa ou judicial, antes ou no curso do processo, administrativo ou judicial, de qualquer natureza, e será convertido em renda da Fazenda Pública:

I - se relacionado ao processo administrativo, sessenta dias depois da decisão administrativa definitiva, que considerar devido o tributo, salvo se, antes disto, o interessado ingressar em juízo para questionar essa decisão;

II - se relacionada a processo judicial, assim como na hipótese da ressalva constante do inciso anterior, quando transitar em julgado a decisão judicial que considerar devido o tributo;

III - sessenta dias depois de efetuação do depósito, se feito este como medida preparatória de ação, a propositura desta não tiver ocorrido.

5.3. *Compensação*

A compensação é como que um encontro de contas. Se o obrigado ao pagamento do tributo é credor da Fazenda Pública, poderá ocorrer uma compensação pela qual seja extinta sua obrigação, isto é, o crédito tributário.

O Código Tributário Nacional não estabelece a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Apenas diz que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Sendo vencendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para efeito de compensação, que se apure o montante do crédito, não podendo determinar redução superior.

O Código Civil disciplina a compensação como forma de extinção das obrigações. Diz, entretanto, que a mesma não se aplica aos débitos para com a Fazenda Pública, salvo o estipulado na legislação própria (Código Civil, art. 1.017). Assim, em princípio, suas normas não são invocáveis pelo contribuinte.

Nas relações Fisco-contribuinte, portanto, em face do atual artigo 170, do CTN, a compensação depende de lei específica, que deve estipular as condições e as garantias a serem exigidas, ou dar à autoridade administrativa competência para fazê-lo, em cada caso.

⁸MACHADO, Hugo de Brito, ob. cit., pp. 129/

É importante esclarecer que a lei não pode deixar a cargo da autoridade administrativa o estabelecimento de condições e a exigência de garantias para cada contribuinte que pretenda utilizar a compensação. A expressão *em cada caso*, contida no artigo 170 do Código Tributário Nacional, há de ser entendida em termos, em harmonia com os princípios jurídicos da tributação e com a natureza da atividade de administração e cobrança dos tributos.

Pode a lei fixar desde logo as condições para a compensação dos créditos tributários em geral, de modo permanente. Ou então autorizar a compensação apenas no concernente a determinado tributo, ou apenas durante certo prazo, em situações específicas. A expressão *em cada caso* refere-se à hipótese em que não se trate de uma compensação permitida em caráter geral e permanente.

Seja como for, é inadmissível que se deixe a critério da autoridade admitir, ou não, a compensação, sem que a lei fixe os critérios à luz dos quais se há de reconhecer o direito à compensação. Isto seria atribuir à autoridade administrativa um poder discricionário, o que é intolerável em face do próprio conceito do tributo, expressamente consagrado pelo artigo 3.º, do Código Tributário Nacional.

Mesmo na hipótese de compensação excepcional, admitida pela lei em face de certas circunstâncias, o direito de um há de ser o direito de todos quantos naquelas circunstâncias se encontrarem, não podendo a autoridade administrativa, em nenhuma hipótese, decidir discricionariamente.

A Lei n.º 8.383, de 30.12.91, estabeleceu que "nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes" (art. 66). Agora, portanto, o contribuinte tem direito à compensação e esse direito não pode ser cerceado pela autoridade administrativa a pretexto de estabelecer condições para a compensação.

A única condição foi estabelecida pela própria lei, ao dizer que "a compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie" (art. 66, § 1.º).

Interpretada literalmente, a referida lei admite a compensação de qualquer imposto, com

qualquer imposto; qualquer taxa, com qualquer taxa; e qualquer contribuição social, com qualquer contribuição social. Não nos parece, porém, deva ter a compensação tamanha amplitude. Os dispositivos legais devem ser interpretados em harmonia com o sistema jurídico, de tal sorte que não inutilizem dispositivos outros, cuja revogação evidentemente não se operou.

No sistema jurídico estão as normas, integrantes do denominado Direito Financeiro, que cuidam da distribuição dos recursos decorrentes da arrecadação dos tributos. Tais normas, no caso, são de capital importância para o correto entendimento do § 1.º, do artigo 66, da Lei n.º 8.383/91. Assim, a expressão *tributos e contribuições da mesma espécie* deve ser entendida como a dizer *tributos e contribuições com a mesma destinação orçamentária*. A explicação é fácil. Quase desnecessária. Se o tributo pago indevidamente teve destinação diversa daquele que se deixa de pagar, em face da compensação, estará havendo evidente e indevida distorção na partilha das receitas tributárias.

O exercício do direito à compensação independe de autorização da Fazenda Pública. Independe também de decisão judicial reconhecendo a liquidez do crédito a ser compensado, ou o próprio direito à compensação. O contribuinte faz a compensação e assume a responsabilidade por seu ato.

Em face de restrições manifestadas com a edição de normas infralegais, todavia, tem o contribuinte legítimo interesse a justificar a propositura de ação declaratória de seu direito, ao crédito e à compensação respectiva. Se já tem sentença reconhecendo haver sido indevido o pagamento que pretende compensar, pedirá apenas a declaração de seu direito à própria compensação, para o que o juiz terá de reconhecer a invalidade das normas menores, em face da lei.

É cabível, inclusive, o deferimento de medida liminar, tanto em ação cautelar, como em mandado de segurança.

A solvabilidade da Fazenda Nacional não afasta o perigo da demora. Neste sentido tem se manifestado o Supremo Tribunal Federal, deferindo liminares contra a Fazenda Nacional, como aconteceu recentemente no caso da conversão dos vencimentos de servidores públicos em URV. Por outro lado, a possibilidade da propositura de ação penal, mesmo antes de definitivamente julgado o processo administrati-

vo porventura resultante de auto de infração, torna indubitosa a necessidade de medida liminar a garantir que o contribuinte não será coagido a pagar tributo ou contribuição, abstenha-se de exercer o direito à compensação.

É importante esclarecer que a Lei n.º 8.383/91 cuidou da compensação de forma diversa da prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional, sendo importantes as diferenças entre as duas prescrições normativas.

No artigo 170 do Código cuida-se de compensação de créditos tributários, com créditos de qualquer natureza, desde que líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo com a Fazenda Pública. Objetos da compensação, neste caso, são, de um lado, um crédito tributário, que é por natureza líquido e certo, posto que constituído pelo regular procedimento administrativo de lançamento; e do outro, um crédito que o sujeito passivo daquela relação tributária tem contra a Fazenda Pública, seja tributário ou de outra natureza. O titular desse crédito está, em princípio, obrigado a comprovar essa titularidade, assim como a liquidez do crédito.

Na Lei n.º 8.383/91, a compensação autorizada é apenas de créditos do contribuinte, ou responsável tributário, contra a Fazenda Pública, decorrente de pagamento indevido de tributos ou contribuições federais, com tributo da mesma espécie, relativo a períodos subsequentes. Objetos da compensação, neste caso, são, de um lado, um futuro crédito tributário, e não um crédito tributário já constituído, posto que relativo a período futuro; e do outro, um crédito que o sujeito passivo da relação tributária tem perante a Fazenda Pública, em decorrência de pagamento indevido de tributo. Não se há de cogitar, portanto, de idoneidade do devedor, que é a própria Fazenda, nem de qualificação do crédito como líquido e certo. Basta o reconhecimento de que o pagamento do tributo se fez indevidamente. E tal reconhecimento pode ter havido em decisão anterior, ou efetivar-se em face de ação movida pelo interessado para ter reconhecido o seu direito à compensação.

Pode, outrossim, o contribuinte, que pratica os atos materiais de acerto, no que concerne ao tributo a ser pago, fazer a compensação, aguardando a homologação da autoridade administrativa. Neste caso, se a compensação se fez em desobediência a norma complementar da legislação tributária, vale dizer, norma infralegal editada pela autoridade fiscal, e o

contribuinte tem, por isto, justo receio de ter contra ele instaurada ação fiscal para exigência do tributo, e imposição de sanções, pode ir ao juízo, preventivamente.

Não se justifica a resistência que as autoridades da administração tributária vêm fazendo ao exercício do direito à compensação, pois com isto agravam a falta de confiança do contribuinte, que se sente lesado em seu direito pelo Fisco, e em consequência, tende a revidar, praticando condutas não-recomendáveis. Tudo isto deve ser evitado por um adequado disciplinamento da compensação, no Código Tributário Nacional. Para tanto propomos passe o seu artigo 170 a ter a seguinte redação:

Art. 170. O contribuinte pode efetuar a compensação do que pagou indevidamente, na importância correspondente a períodos subsequentes, do mesmo ou de outro tributo.

§ 1.º O valor a ser compensado será monetariamente corrigido, pelos mesmos índices aplicáveis na cobrança dos tributos.

§ 2.º A compensação independe de prévia autorização da autoridade administrativa, e só abrange tributos cuja receita tenha a mesma destinação.

§ 3.º Poderá a autoridade administrativa autorizar, nas condições e sob as garantias estabelecidas em lei, a compensação de créditos tributários, com créditos de outra natureza, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, desde que líquidos e certos.

6. Conclusão

A necessidade de reforma do Código Tributário Nacional é absolutamente indiscutível. Os dispositivos neste estudo mencionados são apenas um exemplo dos que estão a merecer reformulação.

Importante, de todo modo, é fixar como objetivos dessa reformulação os indicados no início deste estudo, com o que se contribuirá, valiosamente, para a minimização dos pontos de atrito na relação Fisco-contribuinte, e para incrementar, em consequência, o cumprimento voluntário da obrigação tributária.

O tributo, já o disseram, é o preço da cidadania, mas ninguém se dispõe a pagar pelo que não existe, e cidadania não existe sem segurança jurídica, e sem confiança nos que exercem o Poder Estatal.