

PÓS-REFORMA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

FREDY ALBUQUERQUE

@fredyalbuquerque

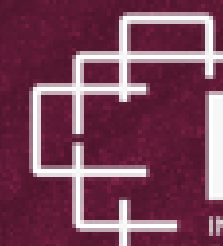


**CONGRESSO
INTERNACIONAL
FDRP-USP e INPET**
REFORMA TRIBUTÁRIA

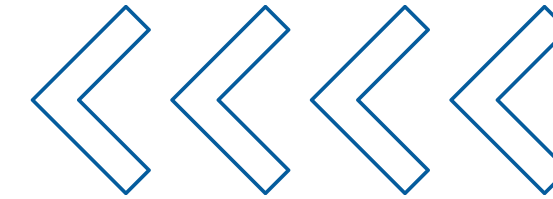
USP



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DE RIBEIRÃO PRETO



INPET
INSTITUTO DO NOROESTE PAULISTA
DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS



PREMISSAS

- **DESAFIO DOS CRÉDITOS FISCAIS**

- 1) Desinformação da realidade.
- 2) 62,8% de litígios no PAF Federal.
- 3) Ausência de controle contra o Split Payment (as soluções ocorrerão via PAF).

- **MODULAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUT.**

- 1) Houve mudança na solidariedade?
- 2) Alcança os contribuintes?
- 3) Alcança os agentes do Split?



PROBLEMAS INICIAIS



- **BAIXA CONSCIÊNCIA DA RELEVÂNCIA (INCLUSIVE PELA FAZENDA)**

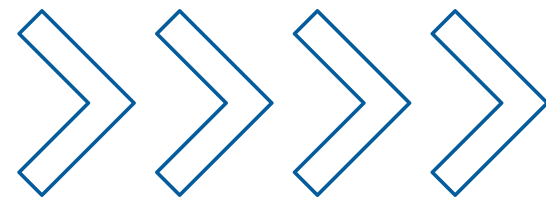
Quais os institutos jurídicos que permitem (ou não) extinguir créditos tributários que não sejam afetados por Splits problemáticos?



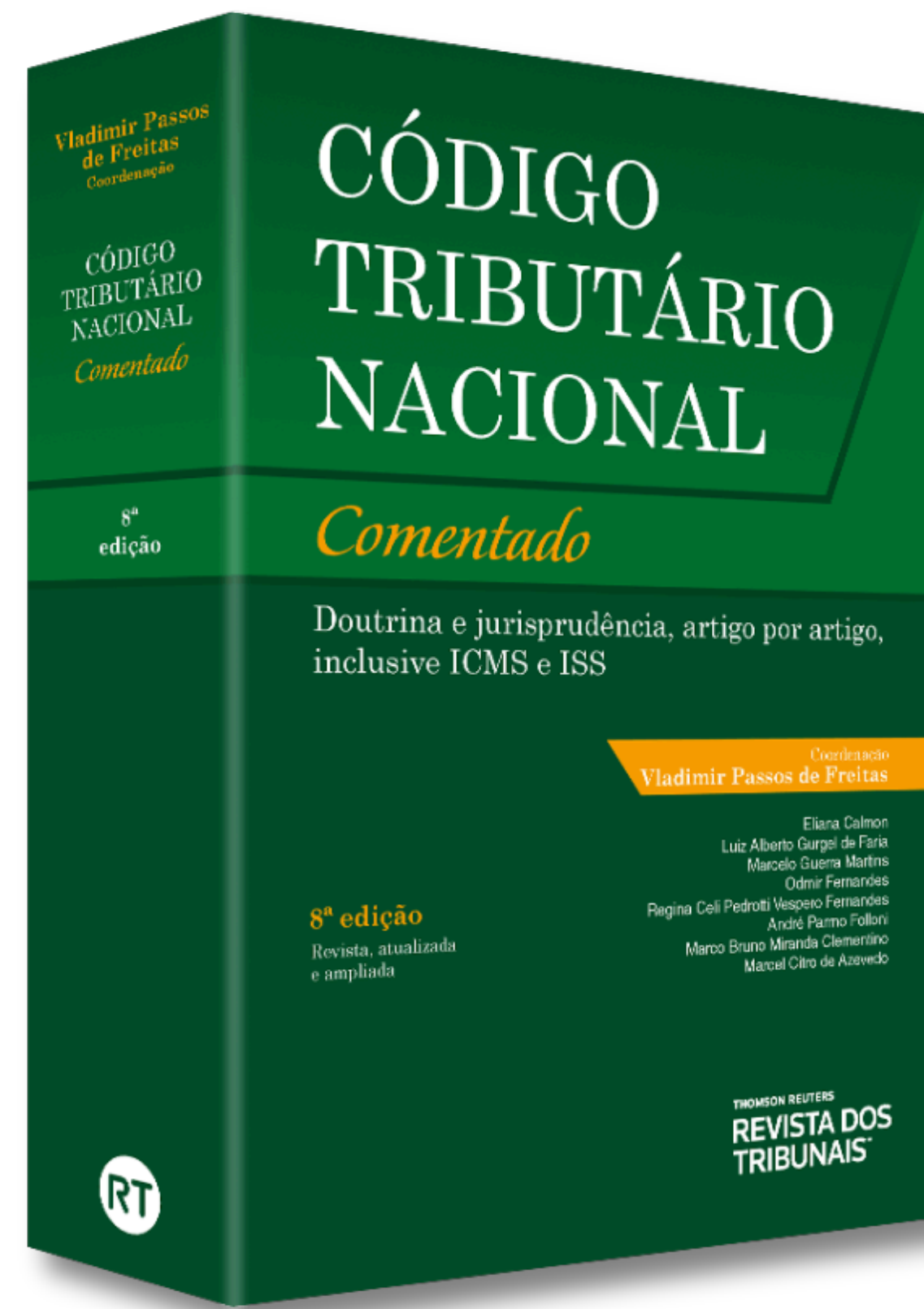
- **SPLIT NÃO RESOLVE TUDO!**

Ainda que refinado para fins arrecadatórios, o Split não impede a Administração Tributária de alcançar setores econômicos com nova roupagem, com atribuição responsabilidade solidária antes considerada atípica.





QUEM DEFINE RESPONSABILIDADES?



REGRAS DO CTN

SOLIDARIEDADE POR **INTERESSE COMUM** (art.124 CTN)

I - Pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (I).

II - Aquelas designadas por lei (II).

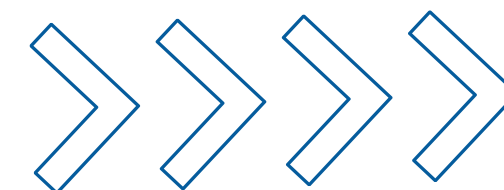


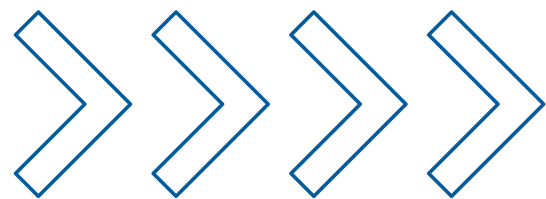
REGRAS DO CTN

RESPONSABILIDADE INDICATIVA (art.135 CTN)

Quem realiza “atos praticados com excesso de poderes ou **infração de lei**, contrato social ou estatutos” e que:

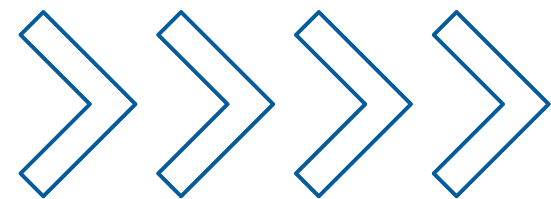
- Estejam no rol do art. 134 (ex: administradores de bens, pais, inventariantes, síndicos, etc).
- **Sejam mandatários, prepostos e empregados;**
- **Sejam diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.**





DECISÃO STF

EMENTA : DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DO CONTABILISTA. AUSÊNCIA DE OFENSA REFLEXA À CONSTITUIÇÃO . COMPETÊNCIA CONCORRENTE. LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE CONFLITA COM AS REGRAS GERAIS DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE .



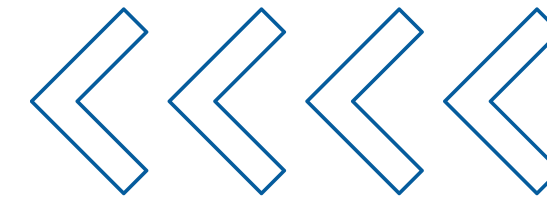
DECISÃO STF

1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido Progressista, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado.

Em consonância com tais regras, atribui-se ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária.

2. A presente controvérsia consiste em definir se os atos normativos estaduais foram editados em contrariedade com as regras constitucionais de competência tributária, notadamente o art. 146, III, b, da CF/1988. Eventual inobservância de tais regras de competência implica ofensa direta à Constituição. Precedentes.

DECISÃO STF



3. Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Isso porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria).

4. Inconstitucionalidade formal. Legislação do Estado de Goiás aborda matéria reservada à lei complementar e dispõe diversamente sobre (i) quem pode ser responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, (ii) em quais circunstâncias pode ser responsável tributário (“infração à legislação tributária”), sendo que, conforme as regras gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, **não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária.**



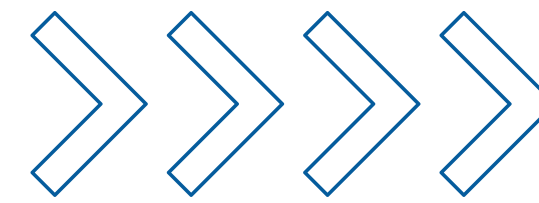
TESE FIXADA

6. Fixação da seguinte tese (com repercussão geral):

“É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.”

ADI 6284, Rel. Min. ROBERTO BARROSO
Julgamento: 15/09/2021
Publicação: 24/09/2021





REFORMA TRIBUTARIA



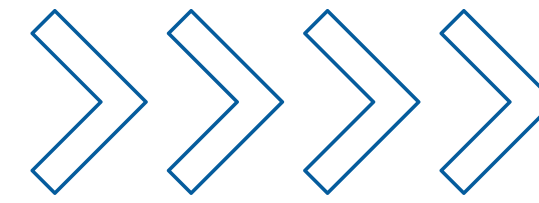
Pontos sensíveis (IBS/CBS - LC 214/25):

- Manteve o que já se conhece do ICMS nessa questão:
Com isso, alcança transportadores, leiloeiros, entreposto aduaneiro, etc.

- **Permite alcançar quem realiza o consumo sem nota!**

Art. 124, I - a pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que, a qualquer título, adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito **bem, ou toma serviço,** não acobertado por documento fiscal idôneo.

REFORMA TRIBUTÁRIA



ALARGAMENTO SILENCIOSO DA RESPONSABILIDADE

- **AUMENTOU O GENERALISMO PARA ATOS INSTRUMENTAIS DE NEGÓCIOS E INCORPOROU CONCEITOS OUTRORA INEXISTENTES!** Alcança qualquer um:

Art. 24, V - "... que **concorra por seus atos e omissões** para o descumprimento de obrigações tributárias, por meio de:

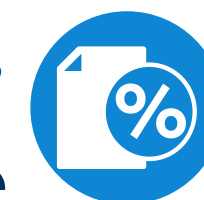
- a) ocultação da ocorrência ou do valor da operação; ou
- b) **abuso da personalidade jurídica**, caracterizado pelo **desvio de finalidade** ou pela **confusão patrimonial**; e



DECISÕES DO CARF (QUE AFETAM CONTADORES)



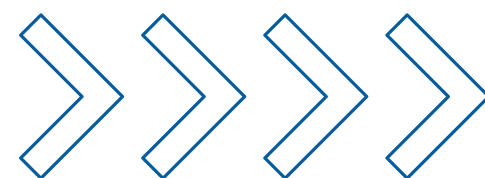
FOGO AMIGO: “A CULPA É DO CONTADOR”
Casos de tentativa de deslocamento de responsabilidade



DESCISÕES FAVORÁVEIS
Segregam a atividade contábil do dever de pagar tributos



DECISÕES DESFAVORÁVEIS
Existência de dolo



"FOGO AMIGO"

TENTATIVA DE DESLOCAMENTO DE RESPONSABILIDADE PARA O CONTADOR

 Mantém-se a responsabilidade da contribuinte e não se desloca a competência.

 Precedentes:

- Acórdão nº 2301-010.953 (2ª Seção - 2023)
- Acórdão nº 2402-012.499 (2ª Seção - 2024)
- Acórdão nº 2202-010.269 (2ª Seção - 2023)
- Acórdão nº 1302-004.265 (1ª Seção - 2020)
- Acórdão nº 2402-011.470 (2ª Seção - 2023)
- Acórdão nº 1301-004.526 (1ª Seção - 2020)

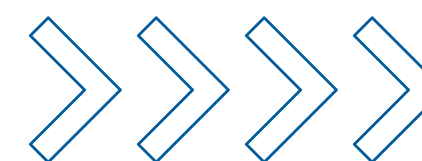


"FOGO AMIGO"

① Acórdão n° 2301-010.953 (2ª Seção - 2023)

**INFRAÇÕES. RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO.
CONTADOR. CONVENÇÕES PARTICULARES. ARTIGO 123
DO CTN.**

A alegação de que as omissões na GFIP e a falta de recolhimento das contribuições sociais devidas teriam sido causadas pelo contador não afasta a responsabilidade da infração tributária cometida pela contribuinte.



"FOGO AMIGO"

② Acórdão n° 2402-012.499 (2ª Seção - 2024)

TRANSFERÊNCIA DA RESPONSABILIDADE PARA O CONTADOR. IMPOSSIBILIDADE.

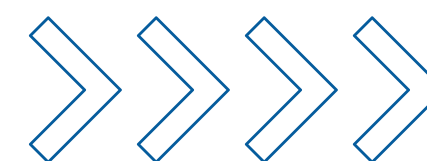
Tanto a legislação tributária (art. 135, inciso II, do CTN) como a legislação civil (art. 1.177 do CC) **admitem a inclusão, em determinadas situações, do contador como responsável solidário,** mas sem excluir a responsabilidade do contribuinte pelas infrações cometidas.



"FOGO AMIGO"

3 Acórdão n° 2202-010.269 (2ª Seção - 2023)

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTADORA. EXCESSO DE PODERES. INOPONIBILIDADE. Ausente a outorga de poderes à contadora para praticar atos em seu nome, não pode o sujeito passivo se eximir do pagamento do crédito tributário sob a alegação de que o profissional agiu com excesso de poderes. A responsabilidade pelas informações contidas nos documentos apresentados à Receita é exclusivamente do contribuinte, enquanto sujeito passivo da obrigação tributária, sendo inoponível à autoridade fazendária o fato de ter delegado a outrem o preenchimento de suas declarações.



"FOGO AMIGO"

④ Acórdão nº 1302-004.265 (1ª Seção - 2020)

NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL. CONTADOR. MA-FÉ.

A alegação de que o antigo contador agiu de má fé ao não noticiar o andamento do procedimento fiscal não socorre a contribuinte. A prova de que as intimações foram enviadas para o domicílio fiscal é suficiente para legitimar feito.



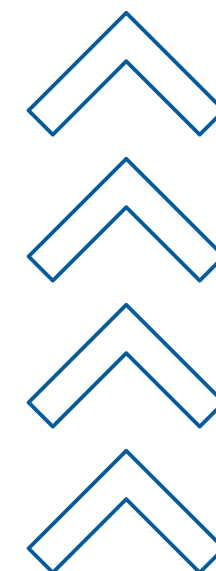
PRECEDENTES FAVORÁVEIS

- ✓ Afastam a responsabilidade dos profissionais da contabilidade
- ✓ Condicionam a responsabilização à demonstração de dolo efetivo
- ✓ Desconsideram a existência de relatório de vínculo com a pessoa jurídica
- ✓ Afastam o “interesse comum” do contador quando apenas presta serviço
- ✓ Exigem a demonstração de benefício direto ao contador



Precedentes:

- Acórdão nº 2402-011.655 (2ª Seção - 2023)
- Acórdão nº 3401-013.360 (3ª Seção - 2024)
- Acórdão nº 2102-003.418 (2ª Seção - 2024)
- Acórdão nº 2102-003.418 (2ª Seção - 2024)



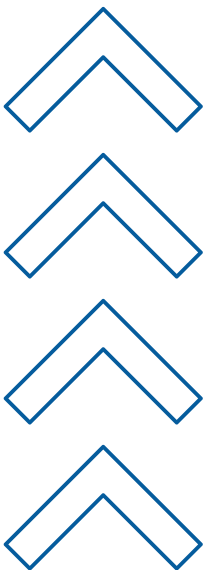
PRECEDENTES FAVORÁVEIS

① Acórdão n° 2402-011.655 (2ª Seção - 2023)

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. DIRETOR. CONTADOR.
IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE. AUSÊNCIA.

...

O fato do diretor e contador da empresa constarem do "Relatório de Vínculos" não significa que sejam solidariamente responsáveis pelos valores levantados pela auditoria fiscal, pois, somente a pessoa jurídica é que tem contra si o débito lançado.



PRECEDENTES FAVORÁVEIS

② Acórdão n° 3401-013.360 (3ª Seção - 2024)

(RECURSO DE OFÍCIO)

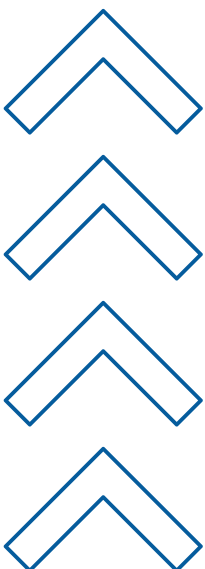
...

Com referência à contadora (...), como visto, sua responsabilidade foi baseada nos artigos 124, I e 135, III, ambos do CTN. A decisão recorrida afastou dita responsabilidade, tanto por um fundamento como pelo outro, concluindo que ela não seria beneficiária da fraude, vez que atuava como mera funcionária em cumprimento de ordem superior.

(continua...) →



CONGRESSO
INTERNACIONAL
FDRP-USP e INPET
REFORMA TRIBUTÁRIA



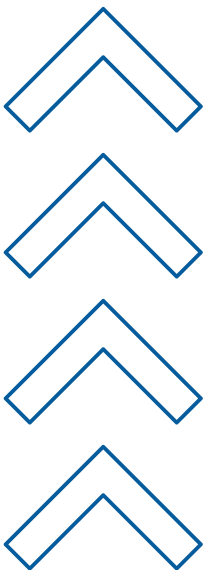
PRECEDENTES FAVORÁVEIS

② Acórdão n° 3401-013.360 (3ª Seção - 2024)

(RECURSO DE OFÍCIO)

...

Restou demonstrado não haver qualquer “interesse comum” entre a contadora e a empresa autuada ou entre ela e o Grupo, pois está evidenciado que ela apenas prestava serviços de contadora, como também não foi beneficiária do produto das fraudes. Quanto a este último fato, é de se ver que a fiscalização analisou a movimentação bancária financeira da autuada, identificando transferência bancária de valores para diversas empresas e pessoas, entre as quais não se encontra a contadora (...).

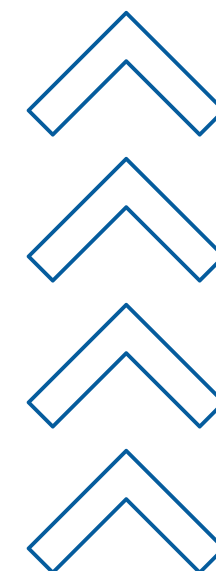


PRECEDENTES FAVORÁVEIS

③ Acórdão n° 2102-003.418 (2ª Seção - 2024)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO CONTADOR.

A atribuição de responsabilidade solidária ao contador da empresa demanda a demonstração da efetiva prática das condutas apontadas nos artigos 135 do Código Tributário Nacional, sendo que a mera demonstração da prática de atividades inerentes ao profissional de contabilidade não é suficiente para autorizar a responsabilização do mesmo pelo crédito tributário da pessoa jurídica à qual presta serviço.



PREDENTES DESFAVORÁVEIS



✓ Alto risco de responsabilização do contador

Quando:

- A fraude é perpetrada pelo próprio contador em benefício do cliente.
- O contador não age como contador.
- Há interposição de “laranjas” com participação do contador.
- A escrituração efetivamente é imprestável por ato consciente do contador.
- Há planejamento tributário abusivo (reconhecida elisão fiscal).
- O contador tem amplos poderes de gestão e age como administrador.

✓ Margem de litigiosidade e responsabilização criminal (representação fiscal para fins penais)

- Acórdão nº 1102-001.420 (1ª Seção - 2024)
- Acórdão nº 2202-009.309 (2ª Seção - 2022)
- Acórdão nº 1201-005.187 (1ª Seção - 2021)
- Acórdão nº 9303-015.103 (CSRF / 3ª Turma - 2024)
- Acórdão nº 9303-011.104 (CSRF / 3ª Turma - 2021)

PREDENTES DESFAVORÁVEIS



① Acórdão n° 1102-001.420 (1ª Seção - 2024)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE CONTADOR. COMPROVAÇÃO INEQUÍVOCA DE DOLO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PARA ALCANÇAR RESULTADO ILEGÍTIMO EM BENEFÍCIO DE TERCEIRO.

Respondem solidariamente com o devedor principal as pessoas que com ele se relacionem e demonstrem **interesse comum na prática de ato fraudulento**, tendente a transfigurar a realidade através de instrumentalização de atos e negócios que se demonstrem irrealis, mediante **interposição de pessoas e emissão consciente de notas fiscais inidôneas**, revelando o interesse comum na prática do ilícito que atrai a aplicação do art. 124, I, do CTN.

Não há exclusividade da contribuinte em responder pelo crédito tributário quando houver circunstâncias que apontem para interesse comum de partes que se relacionam para **fraudar o regular recolhimento de tributos**.

PREDENTES DESFAVORÁVEIS

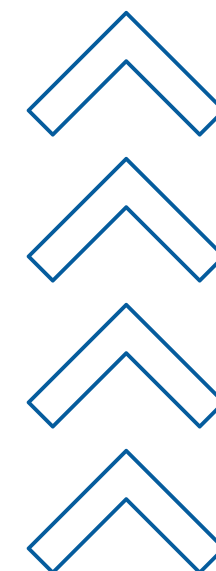


② Acórdão n° 2202-009.309 (2ª Seção - 2022)

(Não houve recurso dos contadores)

...

Desta forma, questões relativas a vícios na contabilidade da (empresa xxxx), CNPJ yyyyyyyyyy, bem como responsabilização dos contadores e empresa de contabilidade pelos planejamentos tributários abusivos na pessoa jurídica fogem aos contornos da presente lide administrativa, que trata da análise de autuação tributária por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.



PREDENTES DESFAVORÁVEIS



3 Acórdão n° 1201-005.187 (1ª Seção - 2021)

(Contador com poderes amplos)

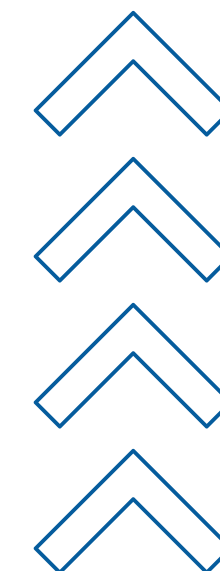
...

Sobre o imputado, a fiscalização ainda informa que este: (i) tem procuração com amplos poderes para gerenciar a empresa autuada (fls. 821); (ii) apesar de apresentar-se como contador ou assessor da empresa autuada, não possui contrato de prestação de serviços e não há registro de remuneração por essas atividades; (iii) emitiu e endossou cheques contra o Banco Bradesco no ano 2013 (fls. 999); (iv) assumiu a responsabilidade solidária em mais de trinta contratos de fomento da empresa autuada, em montante superior a cinco milhões de reais (fls. 82).

(continua...)



CONGRESSO
INTERNACIONAL
FDRP-USP e INPET
REFORMA TRIBUTÁRIA



PREDENTES DESFAVORÁVEIS



③ Acórdão n° 1201-005.187 (1ª Seção - 2021)

...

Apesar de o imputado apresentar-se como contador ou como assessor, verifica-se que este é, na verdade administrador de fato da empresa autuada, com plenos poderes, inclusive emitindo ordens de pagamento contra instituição financeira. Mais importante ainda é o fato de o imputado figurar como responsável solidário em obrigações assumidas pela empresa frente à instituição de fomento financeiro, ou seja, o imputado ofereceu o seu patrimônio pessoal como garantia de obrigações da sociedade empresária, da qual sequer é sócio.

PREDENTES DESFAVORÁVEIS



4 Acórdão n° 9303-015.103 (CSRF / 3ª Turma - 2024)

(Câmara Superior 3ª Seção: mantida a responsabilidade do contador)

O Acórdão recorrido tratou de caso em que já foi a Fiscalização, no decorrer dos trabalhos de auditoria, que identificou fatos que justificavam a responsabilização solidária (e não exclusiva) do Contador. Ao tratar dessa questão, registrou-se que: (a) se tratava de um sistema sofisticado de lançamentos contábeis para dissimular que estava havendo pagamento para as empresas noteiras; (b) essas práticas fraudulentas ocorreram de maneira reiterada por diversos anos-calendários, com incontestável colaboração ativa do Sr. xxxxxxxx, Contador das diversas empresas do grupo, que, agindo de forma consciente, contabilizava e deixava de contabilizar os valores tratados.



CONGRESSO
INTERNACIONAL
FDRP-USP e INPET
REFORMA TRIBUTÁRIA

PREDENTES DESFAVORÁVEIS



5 Acórdão n° 9303-011.104 (CSRF / 3ª Turma - 2021)

(Câmara Superior 3ª Seção)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTADOR.

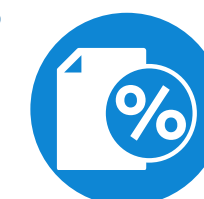
Cabível a atribuição da responsabilidade ao contador, na condição de preposto, quando tenha praticado, conscientemente, atos que configuram crimes contra a ordem tributária e, conseqüentemente, infração à lei.



PROBLEMÁTICA DO "SPLIT PROBLEMÁTICO"

O SPLIT PODE NÃO EXTINGUIR O CRÉDITO?

Contra quem lançar? Quando conta o prazo decadencial?



INSTITUIÇÕES FIN. PODEM SER RESPONSÁVEIS?



O que fazer com o art. que diz:
Art. 34, V- os prestadores de serviços de pagamentos e as instituições operadoras de sistemas de pagamento: b) **não serão responsáveis tributários** pelo IBS e pela CBS incidentes sobre as operações com bens e com serviços cujos pagamentos eles liquidem.



CONGRESSO
INTERNACIONAL
FDRP-USP e INPET
REFORMA TRIBUTÁRIA

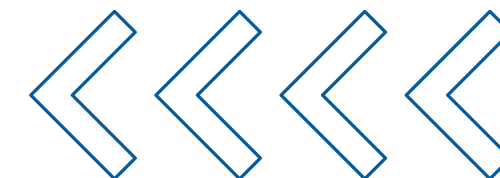


TESE A CONSIDERAR

NESES CASO: a solução demandaria conceber tais instituições como **SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS** (diferente dos responsáveis solidários puros).

Modelo constitucional:

CF ART 150 § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.





CONCLUSÕES



USP



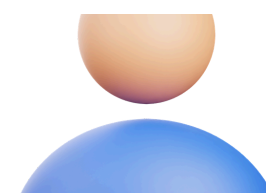
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DE RIBEIRÃO PRETO

INPET
INSTITUTO DO NOROESTE PAULISTA
DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS



CONGRESSO
INTERNACIONAL
FDRP-USP e INPET
REFORMA TRIBUTÁRIA

OBRIGADO



Expositor
Fredy Albuquerque



Contato:
fredymobile@gmail.com



Redes Sociais:
@fredyalbuquerque