

# AUTORREGULAÇÃO E GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA

Reginaldo Ângelo dos Santos<sup>1</sup>

André Antunes Soares de Camargo<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente artigo defende que a autorregulação, representada em diversos mecanismos recomendados pelas chamadas “boas práticas” de governança corporativa, constitui ferramenta de suporte às organizações visando monitorar e até mesmo impedir a prática de atos com excesso de poderes ou violação ao contrato ou estatuto social e, como consequência, evitar a responsabilização pessoal de sócios e administradores por ilícitos tributários. Considerando que a responsabilidade de terceiros tem se mostrado de difícil apuração e aplicação em decorrência de impropriedades do texto legal, da prática jurídica e mesmo da jurisprudência, tida como controvertida, um sistema de governança corporativa provido de estrutura, processos, pessoas e cultura que possam atuar, como primeira instância de monitoramento e controle de condutas que possam levar a tais riscos tributários, é medida fundamental para se evitar a referida responsabilização e criar valor para todos os envolvidos. Ao final, o artigo apresenta sugestões específicas para boas práticas de gestão tributária, como forma de evitar a responsabilização pessoal de sócios e administradores por dívidas fiscais da pessoa jurídica ou, na hipótese da ocorrência de atos ilícitos ou com excesso de poderes por parte das pessoas citadas, auxiliar a administração tributária na identificação dos responsáveis e evitar longos e desgastantes processos administrativos e judiciais, em linha com a solução extrajudicial de conflitos empresariais.

**Palavras-chave:** Soluções extrajudiciais; controvérsias empresariais; autorregulação; governança corporativa; governança tributária; responsabilidade tributária.

**ABSTRACT:** This article advocates that self-regulation, represented by various mechanisms recommended by the so-called "good practices" of corporate governance, is a support tool for organizations in order to supervise, monitor and even prevent the practice of acts in excess of powers or in violation of the articles of association and, as a consequence, avoid the personal liability of partners and administrators for tax offenses. Considering that the liability of third parties has proved

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito pela EPD. Especialista em Direito Empresarial pela FGV/SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Extensão Universitária em Direito Tributário pelo IBDT/USP. Formação em Arbitragem Tributária em Lisboa, em parceria com a FGV/SP. Professor de MBA em Gestão Tributária na Live University. Advogado e Contador. [reginaldoangelosantos@gmail.com.br](mailto:reginaldoangelosantos@gmail.com.br)

<sup>2</sup> Professor do Mestrado Acadêmico da EPD e do Insper. Professor convidado em diversas instituições pelo país, incluindo St. Paul, IBGC, FIA e Ibmec. *Counsel* na prática de Corporate & Securities do escritório Tauil e Chequer Advogados associado a Mayer Brown LLP com foco em governança corporativa. Doutor em Direito Comercial pela USP. LL.M. pela Universidade da Califórnia, Davis, EUA. Pós-graduação *lato sensu* em Direito Constitucional pela ESDC. Professor visitante na Universidade de St. Gallen, Suíça (2008, 2011, 2016 e 2018) e nas Universidades da Califórnia, Davis, EUA e do Pacífico, Sacramento, EUA (2024). Presidente e coordenador da Comissão de Direito Societário e de Mercado de Capitais do IBRADEMP. [andrecamargo@hotmail.com](mailto:andrecamargo@hotmail.com)

difficult to ascertain and enforce due to improprieties in the legal text, legal practice and even case law, which is considered controversial, a corporate governance system with a structure, processes, people and culture that can act as the first instance of monitoring and controlling conduct that could lead to such tax risks, is a fundamental measure to avoid such liability and create value for everyone involved. At the end, this article presents suggestions for good tax governance practices, as a way of avoiding the personal liability of partners and managers for the tax debts of the legal entity or, in the event of illegal acts or excessive powers on the part of the persons mentioned, assisting the tax administration in identifying those responsible, avoiding long and exhausting administrative and judicial proceedings, in line with the out-of-court settlement of business disputes.

**Keywords:** Alternative dispute resolution; corporate disputes; self-regulation; corporate governance; tax governance; tax liability.

## 1. INTRODUÇÃO

De acordo com os dados do portal OSP Contabilidade, o Brasil é destaque, de forma negativa, em *rankings* mundiais que comparam países quanto a sua carga e complexidade tributárias. Talvez por essa razão, a gestão tributária e o *compliance* são tão necessários e valorizados nas organizações em matéria fiscal, especialmente naquelas que desejam ter um crescimento escalável<sup>3</sup>.

No tocante à responsabilidade tributária propriamente dita, que decorre diretamente desse cenário e traz enormes desafios para as organizações brasileiras e seus sócios e administradores, ela está prevista no Capítulo V do Código Tributário Nacional (“CTN”), que dedica os artigos 128 a 135 para tratar do tema. Dentre as hipóteses de responsabilização, também denominada “sujeição passiva de terceiros”, encontra-se a responsabilidade por ato ilícito ou por extrapolação dos poderes de representação. Segundo o CTN, a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, enseja a responsabilização pessoal dos agentes pela obrigação tributária da pessoa jurídica que representam. Esta responsabilidade vem destacada na seção III do capítulo V do CTN, sob o título Responsabilidade de Terceiros.

---

<sup>3</sup> JALES, Rafaela dos Santos (org). **Compliance e gestão tributária**. Campina Grande, PB: Eduepb, 2020. Apresentação. Disponível em: [https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Compliance-e-gestao-tributaria.pdf](https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Compliance-e-gestao-tributaria.pdf). Acesso em: 28 jan. 2024.

O tema ganhou ainda mais importância após o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (“RHC”) n. 163334, concluído em 18/12/2019, no qual o Tribunal considerou como crime contra a ordem tributária o não recolhimento intencional de tributo, no caso, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).<sup>4</sup> No caso, o recurso foi interposto pela defesa de comerciantes de Santa Catarina denunciados pelo Ministério Público Estadual por não terem recolhido o imposto. Com o resultado, foi negado provimento ao RHC que pretendia o trancamento da ação penal contra os recorrentes, que eram sócios e administradores da pessoa jurídica.

Por outro lado, no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (“ADI”) 4980, julgada em 10/03/2022, o Plenário da Suprema Corte decidiu que, para a atuação do Ministério Público em relação aos crimes contra a ordem tributária e contra a Previdência Social, é necessário o esgotamento do processo administrativo fiscal para constituição e cobrança do crédito tributário.<sup>5</sup>

Nesse contexto, o presente artigo defende a ideia de que a implementação de controles internos adequados contribui, de fato, para impedir a ocorrência das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN. Além disso, caso tais condutas venham a ocorrer, tais controles poderão auxiliar a autoridade fiscal na correta apuração e individualização da responsabilidade dos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (sócios e administradores), em um contexto de autorregulação, podendo até mesmo evitar a judicialização do tema.<sup>6</sup> O artigo abordará, ainda, a utilização da

---

<sup>4</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus – RHC 163334 / SC - SANTA CATARINA**. Recte.: ROBSON SCHUMACHER e VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER. Rcd: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Ementa: Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. [...] 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO. Julg. 18/12/2019. Publ. 13/11/2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur436472/false>. Acesso em: 18 fev. 2024.

<sup>5</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Ação Direta De Inconstitucionalidade – ADI 4980 / DF - DISTRITO FEDERAL**. Requerente.: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA. Intimado: PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Ementa: [...] 5. A exigência do exaurimento do processo administrativo para efeito de encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público é disciplina que, em vez de afrontar, privilegia os princípios da ordem constitucional brasileira e se mostra alinhada com a finalidade do direito penal enquanto última ratio. [...] 8. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e, no mérito, julgada improcedente. Relator(a): Min. NUNES MARQUES. Julg. 10/03/2022. Publ. 17/05/2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur464336/false>. Acesso em: 18 fev. 2024.

<sup>6</sup> Sobre a litigiosidade no Brasil, o Relatório Justiça em Números 2023 destaca que “O Poder Judiciário finalizou o ano de 2022 com 81,4 milhões de processos em tramitação, aguardando alguma solução definitiva. Desses, 17,7 milhões, ou seja, 21,7%, estavam suspensos, sobrestados ou em arquivo provisório, aguardando alguma situação jurídica futura. Dessa forma, desconsiderados tais processos, tem-se que, em andamento, ao final do ano de 2022, existiam 63 milhões de ações judiciais.” (Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Justiça em Números 2023 / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023, p. 92. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2023.

autorregulação como forma de preservar o patrimônio pessoal dos administradores da pessoa jurídica, traçando mais precisamente os limites de responsabilização.

Para elaboração deste artigo, utilizou-se de pesquisa legislativa e doutrinária nacionais, incluindo trabalhos acadêmicos, artigos científicos, publicações periódicas sobre o tema e com foco nas áreas do Direito Tributário, Administrativo e Societário. Após esta Introdução, serão apresentadas breves considerações sobre o conceito e significado da autorregulação, seguidas de discussão acerca do tema da obrigação tributária, disciplinada pelo artigo 113 do CTN. Na sequência, o artigo trabalhará a responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica, relembrando sobre a impossibilidade de se opor convenções particulares à Fazenda Pública e correlacionando com governança corporativa. O artigo apresentará uma série de recomendações práticas em suas conclusões, reforçando a ideia de que a uma adequada governança tributária, como forma de autorregulação, é fundamental para: (a) evitar a ocorrência de atos ilícitos ou com excesso de poderes por parte desses profissionais e, dessa forma, evitar ou mitigar a sua responsabilização por débitos tributários da pessoa jurídica e; (b) ainda que tais atos sejam praticados, auxiliar a administração tributária na correta apuração dos fatos e identificação dos reais responsáveis.

Como hipótese de pesquisa, portanto, pretende-se responder a seguinte indagação: **como as chamadas “boas práticas” de governança poderiam, como mecanismo de autorregulação, contribuir para uma mais adequada responsabilização de sócios e administradores por débitos tributários da pessoa jurídica em nosso país?**

## **2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A AUTORREGULAÇÃO**

Antes de abordar aspectos específicos visando provocar reflexões sobre como a responsabilidade de terceiros, sob o aspecto tributário, e a autorregulação, tal como recomendada pela governança corporativa, estariam conectados, cumpre esclarecer, brevemente, o significado do termo autorregulação.

Odete Medauar esclarece que alguns ordenamentos jurídicos, como o italiano, incluem nas atribuições da regulação promover a elaboração de códigos, verificando sua conformidade às leis e aos regulamentos. Lá se trata de uma autorregulação induzida e controlada, que inclui na regulação formas de

autorregulação oriundas dos próprios agentes que seriam regulados, o que, na visão da autora, parece duvidoso se não houver a atuação do poder público. Ainda segundo a professora, a literatura refere à autorregulação dirigida, sentido de ocorrer uma espécie de "... troca entre o Estado e grupos privados; estes aceitam limitar sua liberdade de ação sob dupla condição: a) garantia de não haver imposição de regulação autoritária; b) o poder público lhes conferir o poder de fixar normas para si próprios."<sup>7</sup>. Assim, de forma a explicitar seu entendimento sobre a autorregulação, a autora finaliza esclarecendo que pode haver autorregulação sem a atuação do ente regulador e nesse caso, exclui-se da regulação, como nos casos de políticas corporativas, códigos de conduta e regimentos internos das organizações.

Andréia Cristina Bezerra Casquet, por sua vez, trata das chamadas *soft laws* para regulação das sociedades empresariais, destacando a dicotomia entre defender a positivação do maior número possível de situações, de modo a antever conflitos e contingências decorrentes das relações jurídicas, ou assumir a posição de que caberia ao legislador regular apenas genericamente as relações, deixando a critério das partes as disciplinas específicas<sup>8-9</sup>. Prossegue, pontuando que a questão ganha ainda maior importância quando associada à fonte adicional de regulação, a denominada *soft law*, especialmente considerando um contexto global na busca pelo aperfeiçoamento da governança corporativa. Esclarece, ainda, ser possível denotar que a *soft law* pode se manifestar pela sua aptidão de formular disposições genéricas, diretrizes e princípios, sem que, com isso, sejam criadas obrigações específicas ou mesmo sanções ou responsabilização, mas que isso não quer dizer que tais regras devam ser alocadas aparte do Direito, regulado por princípios e normas abertas que, no mais das vezes, comportam interpretações variadas, e não são necessariamente acompanhadas de sanção positivada. Argumenta também que a manifestação da autorregulação está intimamente associada a mecanismos *soft*, pois o mercado pode contar com diretrizes "especialmente formuladas para o desenvolvimento de melhores

---

<sup>7</sup> Vide MEDAUAR, Odete. **Regulação e auto regulação**. R. Dir. Adm. Rio de Janeiro. 228: 123-128. Abr./Jun. 2002. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46658/44479>. Acesso em: 27 jan. 2024.

<sup>8</sup> Cf. CASQUET, Andréia Cristina Bezerra. **Governança corporativa. Soft law é essencial para regulação das sociedades empresariais**. Revista Eletrônica Consultor Jurídico. 28 jul. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jul-28/andrea-casquet-soft-law-essencial-regulacao-sociedades>. Acesso em: 10 jan. 2024.

<sup>9</sup> Sobre as "soft laws", a autora esclarece que: "As diversas teorias em torno da definição e dos principais efeitos da *soft law* têm como origem a antinomia gerada pelo termo de per si, isto é, enquanto o Direito representaria um fenômeno obrigatório, sancionador e preciso (*hard*); o seu oposto estaria em algo que não fosse dotado de obrigatoriedade, sanção e que reconhecesse certa flexibilidade (*soft*)."

práticas de governança corporativa, como aquelas estabelecidas pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (“IBGC”).<sup>10</sup>

Na mesma linha, Francisco José Defanti Fonseca parte da premissa de que a função regulatória não exige necessariamente a existência da figura do Estado na relação jurídica. Ou seja, “...não há óbices jurídicos (em abstrato) a que outras entidades (privadas) exerçam funções regulatórias em determinados segmentos econômicos e sociais.” Isso decorre do fenômeno da descentralização que ocorre no exercício de funções tipicamente públicas. O autor destaca, por fim, a noção de descentralização como um meio apto de demonstrar a remoção (total ou parcial) do Poder Público do modelo hierárquico tradicional: Estado regulador x agente regulado. Sob este aspecto, a descentralização se refere ao reconhecimento de que o Poder Público não detém o monopólio da regulação em todas as áreas, sendo que a atividade regulatória, em certos casos, é desempenhada por outros atores sociais, especialmente entidades privadas, tais como associações ou conselhos profissionais.<sup>11</sup> Trata-se aqui do conceito de regulação descentralizada, na qual surge a figura da autorregulação, que pode ser entendida como “...um sistema privado de conformação jurídica de comportamentos e condutas de atores e atividades de relevo público, que funcionam em paralelo ou em complemento ao modelo clássico de regulação.”<sup>12</sup>

Francisco José Defanti Fonseca também defende que, para o fim de se traçar o conceito jurídico de autorregulação, é preciso afastar a confusão usualmente presente acerca da acepção do prefixo “auto”. Inicialmente, pode-se ter a impressão errônea de que “autorregulação” seria a regulação que é exercida por si e para si próprio. Ou seja, estaríamos falando de uma regulação feita pelo próprio agente destinatário que deverá a ela se submeter. Haveria, sob este ponto de vista, uma confusão entre a pessoa do regulador e a do regulado.<sup>13</sup> É inegável que, em um sentido mais literal, autorregulação representa uma atuação conforme a própria vontade, isolada de agentes externos. Francisco José Defanti Fonseca avalia que a utilização do termo autorregulação para descrever tais casos, porém, é apenas uma dentre as possíveis acepções da palavra. Isso porque, segundo o autor, em um

---

<sup>10</sup> Id., 2014, p. s/n.

<sup>11</sup> Cf. FONSECA, Francisco José Defanti. **Um ensaio sobre a autorregulação: características, classificações e exemplos práticos**. R. de Dir. Público da Economia – RDPE | Belo Horizonte, ano 16, n. 63, p. 149-181, jul./set. 2018. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5292438/mod\\_folder/content/0/DEFANTI%20Ensaio%20sobre%20a%20autorregula%C3%A7%C3%A3o.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5292438/mod_folder/content/0/DEFANTI%20Ensaio%20sobre%20a%20autorregula%C3%A7%C3%A3o.pdf). p. 156-157 Acesso em: 27 jan. 2024.

<sup>12</sup> Id., 2018, p. 157.

<sup>13</sup> Id., 2018, p. 158.

contexto precisamente jurídico, "...o prefixo 'auto' não é utilizado necessariamente em seu sentido literal: sua conotação pode também se relacionar a um grau de controle coletivo que não seria alcançado pelo comportamento individual do mercado por si só."<sup>14</sup>

Partindo dessas premissas, Francisco José Defanti Fonseca propõe uma conceituação jurídica de autorregulação a partir das suas três características centrais, a saber:

[...] trata-se (i) de uma efetiva forma de regulação, afastando-se casos de ausência de regulação (ou de auto-organização do mercado com fins não regulatórios); (ii) não estatal, i.e., com afastamento total ou parcial do Estado; e (iii) exercida de forma coletiva, o que exclui casos de autorregulação individual.<sup>15</sup>

Nesse contexto, poder-se-ia cogitar da autorregulação visando disciplinar, em um primeiro grau ao menos, como uma verdadeira linha inicial de monitoramento e controle, a conduta dos sócios e administradores, prevenindo ou contribuindo para a apuração da responsabilização dos mesmos por débitos tributários da pessoa jurídica? A autorregulação, tal como proposta pela governança corporativa, seria medida salutar para essa finalidade? Para melhor compreensão do tema é necessário pontuar alguns aspectos tributários, que serão abordados a seguir.

### **3. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES**

A obrigação tributária está disciplinada no artigo 113 do CTN, assim redigido:<sup>16</sup>

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

---

<sup>14</sup> Id., 2018, p. 158.

<sup>15</sup> Id., 2018, p. 160.

<sup>16</sup> Código Tributário Nacional - Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Tathiane Piscitelli ensina que a obrigação tributária principal revela o dever patrimonial do sujeito passivo perante o Estado, que nasce com a ocorrência, no mundo dos fatos, da hipótese prevista em lei.<sup>17-18</sup> Eduardo Sabbag vai na mesma direção ao exprimir que “...a obrigação tributária é resultante do fato gerador, ou da concretização do paradigma legal previsto abstratamente na hipótese de incidência tributária”<sup>19</sup>.

Por outro lado, nas obrigações acessórias não há dever do sujeito passivo de transferir parte do seu patrimônio ao Estado, mas a obrigação de cumprimento de um dever instrumental. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro, “...enquanto a chamada obrigação principal é de dar coisa certa (dinheiro), a denominada acessória é de fazer ou não fazer”<sup>20</sup>. Dito de outra forma, na lição de Leandro Paulsen, temos como obrigação tributária, prevista no artigo 113 do CTN: (i) as obrigações de serem prestadas em dinheiro, seja a título de tributo ou de multa, denominadas obrigações tributárias principais, conforme previsto no § 1º do art. 113 do CTN e; (ii) as obrigações de fazer, deixar de fazer ou tolerar, quais sejam, os deveres instrumentais, ou obrigações acessórias, a que se refere o § 2º do mesmo artigo<sup>21</sup>. Quanto ao § 3º do citado art. 113, Leandro Paulsen destaca que o descumprimento do dever instrumental implica infração autônoma, que independe ter havido ou não o cumprimento da obrigação principal (adimplemento ou inadimplemento do tributo)<sup>22-23</sup>. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma que, descumprido o dever formal, desaparece a relação que o instituíra, surgindo, em seu lugar, um vínculo sancionatório, portador de uma penalidade pecuniária que onerará o patrimônio do infrator<sup>24</sup>.

Em síntese, pode-se afirmar que, na linguagem do CTN, qualquer das modalidades de obrigação tributária - principal ou acessória - uma vez descumpridas em razão da prática de ato ilícito ou por extrapolação dos poderes de representação,

---

<sup>17</sup> PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021, p. 321.

<sup>18</sup> Cite-se a título de exemplo: o dever de pagar o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) nasce com a ocorrência do fato gerador, que tem como uma das hipóteses de incidência operações relativas à circulação de mercadorias (art. 1º da Lei Complementar 87/1996).

<sup>19</sup> SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2020, p. 255.

<sup>20</sup> NAVARRO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 741.

<sup>21</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 194.

<sup>22</sup> Id., 2017, p. 197.

<sup>23</sup> A título de exemplo, cite-se o caso de empresa que, não obstante ter recolhido o ICMS devido, deixou de prestar informações à autoridade fiscal sobre a movimentação de mercadorias ocorridas no mês, como dever instrumental da pessoa jurídica. Por incorrer nesta omissão, a empresa estará sujeita à multa pecuniária prevista em lei.

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 381.



poderá gerar responsabilização para além da pessoa jurídica, direcionada aos sócios e administradores.

Já a responsabilidade de terceiros vem assim disposta no artigo 135 do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Tathiane Piscitelli esclarece que este dispositivo do CTN prevê hipóteses de responsabilidade em razão da prática de atos ilícitos e, assim, dolosos, por parte das pessoas sobre as quais se pode imputar a responsabilidade, que são as previstas nos incisos I a III do artigo 135 do Código. Sendo assim, deve-se provar que a prática de tais atos resultou na existência de débitos tributários em nome da pessoa jurídica<sup>25</sup>.

Cabe citar ainda os entendimentos de Luís Eduardo Schoueri, para quem "...o art. 135 versa sobre o ilícito (infração à lei ou excesso de poder)"<sup>26</sup>, e de Maria Rita Ferragut, ao acrescentar que o elemento subjetivo significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar os ilícitos previstos no artigo 135 do CTN<sup>27</sup>. A autora, ainda, articula que é a partir desse prisma, o da responsabilidade por conta da prática de ato ilícito, que o art. 135 deve ser interpretado, sob pena da intervenção no patrimônio particular e na liberdade do administrador se tornar injurídica e incompatível com os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal. Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, reforça o ponto da ilicitude ressaltando que o art. 135 versa sobre os casos de infração à lei ou excesso de poderes. Nesse caso, segundo o autor, há a responsabilidade pessoal de quem<sup>28</sup>? E como ensina Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira, "...a responsabilidade aqui deve ser exclusiva de quem praticou atos com excesso de

<sup>25</sup> PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021, p. 379.

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Responsabilidade Tributária**. In: Pesquisas Tributárias. Nova Série. 17. Responsabilidade Tributária. MARTINS, Ives (org.) São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 142.

<sup>27</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária do administrador e o dever de motivação do ato administrativo**. IBET, 17 dez. 2018, p. 862. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/12/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2024.

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1127.

poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sob pena de praticar-se uma grave injustiça”<sup>29</sup>.

Esclarecido o ponto acerca da responsabilidade pessoal do agente, e seguindo o propósito deste artigo, cujo objetivo é demonstrar a possibilidade de aplicação da autorregulação na responsabilidade tributária por meio de mecanismos internos de governança corporativa, não adentraremos nas controvérsias jurídicas específicas que permeiam o tema, sendo suficiente compreender, conforme explicitado nos parágrafos anteriores, que o requisito para responsabilização das pessoas citadas nos incisos I a III do art. 135, por débitos tributários da pessoa jurídica, é a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Nesse particular, é importante destacar a impossibilidade de oposição de acordos firmados por particulares à Fazenda Pública, como forma de afastar a responsabilidade pelo pagamento de tributos, e como essa questão se insere na autorregulação.

Para melhor compreensão de como a autorregulação, de caráter privado, poderia auxiliar na melhor aplicação das normas relativas à responsabilidade tributária de terceiros, é necessário abordar o artigo 123 do CTN, especificamente no que se refere à legalidade tributária. Isso porque o dispositivo estabelece que, “... salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública” para alterar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária. Em razão do princípio da legalidade que rege o sistema tributário brasileiro e as ações da administração pública, eventual disciplina decorrente da autorregulação jamais poderia afastar, modificar ou atribuir a responsabilidade por débitos tributários à pessoa diversa daquelas listadas nos incisos I a III do artigo 135 do CTN, aqui denominados sócios e administradores, uma vez praticados, por tais agentes, atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica de direito privado.

Ocorre que, longe de ser tão simples quanto a leitura apressada do dispositivo legal possa sugerir, o assunto tem se mostrado, na prática brasileira, fonte de dúvidas e imprecisões de todas as formas, conforme destaca Paulo de Barros Carvalho. Para o autor, além das dificuldades geradas pelo próprio texto legal, a prática jurídica

---

<sup>29</sup> SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 852.

relativa ao tema não concorre para o seu esclarecimento. Ao contrário, tem contribuído para crescentes embaraços ao entendimento da questão<sup>30</sup>.

Tathiane Piscitelli compartilha do mesmo entendimento, especialmente quanto à responsabilidade dos sócios, prevista no inciso III do art. 135 do CTN, ao assinalar que “...os limites da aplicação de tal dispositivo têm sido objeto de ampla controvérsia na jurisprudência”<sup>31</sup>.

Ocorre que a autorregulação, muito fomentada como “boa prática” de governança corporativa, não tem como função afastar a aplicação da norma tributária que trata da responsabilidade de terceiros e nem poderia. Ao contrário, considerando que essa responsabilidade tem se mostrado de difícil apuração e aplicação em decorrência de impropriedades do texto legal, da prática jurídica e mesmo da jurisprudência, tida como controvertida, a governança corporativa pode ser uma aliada na correta aplicação dos dispositivos legais que regem a matéria. Ou seja, no âmbito da responsabilidade tributária de terceiros, a governança corporativa, representada por princípios, regras, estruturas e processos internos das organizações, poderia ser utilizada de duas formas: (i) como forma de evitar a própria prática de atos que levem à responsabilização dos agentes por débitos tributários da pessoa jurídica, e; (ii) ainda que tais atos venham a ser praticados, a autorregulação pode auxiliar a administração tributária na correta apuração dos fatos, com o propósito de identificação e delimitação da responsabilidade exclusiva das pessoas que praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como determina a lei tributária. Assim, considerando a possibilidade de responsabilização de terceiros por débitos tributários da pessoa jurídica, decorrentes da prática de ato ilícito, entendemos haver correlação entre a autorregulação, a governança corporativa e a responsabilidade tributária.

Imaginemos uma situação na qual a pessoa jurídica é demandada pela autoridade fiscal ao pagamento de determinado tributo, por meio de lançamento de ofício (auto de infração e imposição de multa), havendo, por conta do mesmo ato, indícios de sonegação fiscal e, conseqüentemente, responsabilização dos sócios e administradores, solidariamente com a pessoa jurídica, pelo pagamento dos tributos, acrescidos dos encargos. Nesse caso, cogitemos que tal organização mantenha um sistema de governança, representado por processos internos, que garanta o

---

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 124.

<sup>31</sup> PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021, p. 380.

rastreamento da operação, registrando, por exemplo, o processo decisório em questão, a revisão dos valores apurados e as aprovações necessárias. Na hipótese de não ser constatado ato ilícito (intenção de sonegar), os sócios e administradores poderiam se valer do sistema de governança para produzir elementos de prova (ou, pelo menos, que houve uma genuína preocupação) de que os controles, sistemas e processos internos não permitem a prática de uma ação dolosa e que, mesmo que ela ocorresse, que se estaria diante de mero erro de fato ou de direito, ao interpretar a norma, afastando, assim a responsabilidade pessoal dos agentes.

Por outro lado, caso o sistema de governança aponte para uma ação de fato dolosa que nem mesmo os controles internos conseguiram evitar a sua ocorrência, tal prática seria facilmente rastreada para identificar o(s) agente(s) responsável(is) pelo ato ilícito ou com excesso de poderes, evitando, assim, que todos os sócios e administradores apontados no contrato social ou estatuto fossem coletiva e injustamente responsabilizados. Nesse caso, o sistema de governança contribuiria para fornecer elementos concretos para suportar a exclusão da responsabilidade dos agentes que, por exemplo, não detinham poderes de gestão da sociedade, não tiveram participação no ato ilícito ou mesmo poderiam, de fato, ter evitado a sua ocorrência na prática.

#### **4. GOVERNANÇA CORPORATIVA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

O IBGC, ao discorrer sobre princípios que geram valor de longo prazo, assim define a governança corporativa:

Governança corporativa é um sistema formado por princípios, regras, estruturas e processos pelo qual as organizações são dirigidas e monitoradas, com vistas à geração de valor sustentável para a organização, para seus sócios e para a sociedade em geral.<sup>32</sup>

Para o IBGC, as organizações deveriam atuar não só pautadas pela conformidade com leis e regulamentos, como também orientar sua atuação consonância com os princípios de governança, quais sejam:

- 1) Integridade - Praticar e promover o contínuo aprimoramento da cultura ética na organização, evitando decisões sob a influência de conflitos de interesses, mantendo a coerência

---

<sup>32</sup>Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - 6. ed. - IBGC. - São Paulo, SP : IBGC, 2023, p. 17. Disponível em: [https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/24640/2023\\_C%c3%b3digo%20das%20Melhores%20Pr%c3%a1ticas%20de%20Governan%c3%a7a%20Corporativa\\_6a%20Edi%c3%a7%c3%a3o.pdf](https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/24640/2023_C%c3%b3digo%20das%20Melhores%20Pr%c3%a1ticas%20de%20Governan%c3%a7a%20Corporativa_6a%20Edi%c3%a7%c3%a3o.pdf) . Acesso em: 18 fez. 2024.

entre discurso e ação e preservando a lealdade à organização e o cuidado com suas partes interessadas, com a sociedade em geral e com o meio ambiente.

- 2) **Transparência** - Disponibilizar, para as partes interessadas, informações verdadeiras, tempestivas, coerentes, claras e relevantes, sejam elas positivas ou negativas, e não apenas aquelas exigidas por leis ou regulamentos. Essas informações não devem restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os fatores ambiental, social e de governança. A promoção da transparência favorece o desenvolvimento dos negócios e estimula um ambiente de confiança para o relacionamento de todas as partes interessadas.
- 3) **Equidade** - Tratar todos os sócios e demais partes interessadas de maneira justa, levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas, como indivíduos ou coletivamente. A equidade pressupõe uma abordagem diferenciada conforme as relações e demandas de cada parte interessada com a organização, motivada pelo senso de justiça, respeito, diversidade, inclusão, pluralismo e igualdade de direitos e oportunidades.
- 4) **Responsabilização (*Accountability*)** Desempenhar suas funções com diligência, independência e com vistas à geração de valor sustentável no longo prazo, assumindo a responsabilidade pelas consequências de seus atos e omissões. Além disso, prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, cientes de que suas decisões podem não apenas responsabilizá-los individualmente, como impactar a organização, suas partes interessadas e o meio ambiente.
- 5) **Sustentabilidade** - Zelar pela viabilidade econômico-financeira da organização, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e operações, e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, natural, reputacional) no curto, médio e longo prazos. Nessa perspectiva, compreender que as organizações atuam em uma relação de interdependência com os ecossistemas social, econômico e ambiental, fortalecendo seu protagonismo e suas responsabilidades perante a sociedade.<sup>33</sup>

Ainda segundo o IBGC, os princípios da governança corporativa auxiliam na interpretação e aplicação das recomendações do próprio IBGC, dependendo das características da organização ou do seu nível de maturidade sobre o tema, incluindo as suas práticas de compliance. Tercio Sampaio Ferraz Junior destaca semelhança

---

<sup>33</sup> Id., 2023, p. 19.

entre programas de compliance e questões de governança corporativa. Para ele, ambos são institutos que permitem, a partir de iniciativas voluntárias por parte das empresas, tratar recomendações de caráter preventivo como princípio e norma interna de atuação. Ao repassar conceitos e explicar a importância da governança corporativa, do compliance e da autorregulação, o autor enfatiza a relação entre esses três conceitos. Segundo ele, o sistema de governança corporativa engloba uma série de controles internos da empresa, auditorias internas, a gestão de risco e a política de compliance, que são geridos de maneira integrada dentro da organização.<sup>34</sup> O compliance, por sua vez, representa estar em conformidade com uma norma, uma vontade. O mesmo autor enfatiza que, melhor que cumprimento, a tradução deveria ser observância. Dentro de uma organização, o compliance pode ser considerado como integrante do sistema de governança corporativa<sup>35</sup>.

Nessa esteira, a autorregulação seria “... uma forma de governança privada dos agentes de determinados setores para formalização do controle, estabelecimento e imposição de regras voluntariamente aceitas e passíveis de auto coordenação.” Sua função é, por meio de regulamentação, “...internalizar padrões de comportamento aceitos pelo mercado e pela comunidade, monitorando seus membros de forma a criar reputação positiva para o grupo.” A autorregulação age para fortalecer as normas determinadas pela comunidade, pelo Estado e pelo mercado.<sup>36</sup>

Uma leitura atenta do conceito e dos princípios básicos da governança corporativa sugere que ela, por meio de suas recomendações, pode propiciar mecanismos mais eficazes de monitoramento e controle, a fim de evitar a ocorrência das condutas previstas no artigo 135 do CTN, que consistem em atos ilícitos ou com excesso de poderes e requerem ação dolosa por parte sócios e administradores, levando a sua responsabilização pelos débitos tributários deles decorrentes, solidariamente com as próprias organizações para as quais atuam, sejam elas empresárias ou não.

---

<sup>34</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Todos ganham com o compliance**. CENP EM REVISTA - JUNHO / 2014, p. 26-28. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4552849/mod\\_resource/content/1/Todos%20ganham%20com%20o%20compliance.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4552849/mod_resource/content/1/Todos%20ganham%20com%20o%20compliance.pdf). Acesso em: 27 jan. 2024.

<sup>35</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Todos ganham com o compliance**. CENP EM REVISTA - JUNHO / 2014, p. 26-28. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4552849/mod\\_resource/content/1/Todos%20ganham%20com%20o%20compliance.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4552849/mod_resource/content/1/Todos%20ganham%20com%20o%20compliance.pdf). Acesso em: 27 jan. 2024.

<sup>36</sup> Id., 2014, p. 26-28.

Ainda que não se evite a ocorrência de tais ilícitos, um sistema adequado de governança corporativa, com a utilização de mecanismos que fomentem a autorregulação, seria um aliado importante para que a autoridade fiscal apurasse a conduta dos agentes de forma célere, eficiente, individualizada, justa e especializada, uma vez que já existiria, no âmbito da própria organização, uma estrutura pré-estabelecida destinada a autorregular suas próprias condutas por meio de políticas internas, códigos de conduta, regimentos internos e outros tipos de normas corporativas. Tais regras, por sua vez, seriam monitoradas por meio de adequados e eficientes controles internos, supervisionadas pelas áreas de risco e compliance da organização.<sup>37-38</sup>.

Vale destacar, nessa discussão, que tanto a doutrina quanto a jurisprudência no Brasil vêm destrinchando o dever de diligência em alguns subdeveres: (i) o dever de informar sobre os negócios e riscos da companhia; (ii) o dever de investigar os fatos; e (iii) o dever de vigiar. Entre os três subdeveres citados, destacam-se o dever de vigiar por ser inerente à estrutura de governança da organização, especialmente quanto à vigilância e ao monitoramento das atividades e riscos:

A vigília e a coleta de informações relativas aos temas sob sua responsabilidade e alçada, realizadas de forma precisa e tempestiva, são indispensáveis ao bom exercício das funções do administrador. Afinal, será justamente o resultado obtido com o exercício do dever de vigiar que proporcionará ao administrador as bases objetivas para que possa cumprir seus demais deveres. Como exemplo, podemos mencionar que, sem o exercício apropriado de vigilância e de coleta de informações, o administrador não será capaz de tomar as medidas apropriadas para sanar um evento indesejável ou um problema na companhia, e nem mesmo reportar eventuais red flags encontradas ao conselho de administração e/ou aos acionistas (conforme o caso) – falhando, assim, em cumprir com seu dever

---

<sup>37</sup> A 6ª ed. do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, do IBGC, publicado em 2023, ao tratar da Gestão de Riscos, Controles Internos e Compliance (GRC), enfatiza que “o gerenciamento de riscos se dá por meio de processos estruturados que auxiliem a identificação, o controle e a mitigação dos fatores de risco relacionados ao negócio. A gestão de riscos contribui para a continuidade e geração de valor da organização. Essa atividade é responsabilidade de todos os agentes de governança e deve ter como base a conformidade com princípios, políticas, normas, regulamentos e leis aplicáveis. A gestão de riscos está suportada por três linhas de atuação. A primeira corresponde aos gestores de cada linha de negócio; a segunda, às funções de gestão de riscos, controles internos e compliance; e a terceira, à auditoria interna. Como órgão máximo da governança, o conselho de administração deve assegurar a adequada gestão de riscos, aprovando políticas e diretrizes que desenvolvam mecanismos de monitoramento. Nas organizações em que não exista o conselho, os sócios passam a responder por essa atribuição. Além do conselho, o comitê de auditoria, os comitês de assessoramento, a diretoria e o conselho fiscal exercem importante função na gestão de riscos. (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - 6. ed. - IBGC. - São Paulo, SP : IBGC, 2023, p. 63. Disponível em: [https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/24640/2023\\_C%c3%b3digo%20das%20Melhores%20Pr%c3%a1ticas%20de%20Governan%c3%a7a%20Corporativa\\_6a%20Edi%c3%a7%c3%a3o.pdf](https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/24640/2023_C%c3%b3digo%20das%20Melhores%20Pr%c3%a1ticas%20de%20Governan%c3%a7a%20Corporativa_6a%20Edi%c3%a7%c3%a3o.pdf) . Acesso em: 18 fez. 2024.

<sup>38</sup> CAMARGO, Antunes Soares de. **A importância do Conselho de Administração na legislação societária brasileira**. In: IBGC - Instituto Brasileiro de Governança corporativa. Governança corporativa. Discussões sobre os conselhos de empresas no Brasil.[s.d.], Saint Paul, p. 34 e 35.

de informar, outro subdever previsto na Lei das Sociedades por Ações. O subdever de vigiar, monitorar e coletar informações dos administradores vem recebendo cada vez mais atenção, tendo sido objeto de análise minuciosa em julgados recentes proferidos pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Brasil e, no exterior, especialmente pelas cortes dos Estados Unidos – envolvendo processos decisórios empresariais cada vez mais minuciosos, longos e complexos.<sup>39</sup>

Ana Paula Pinho Candeloro, por sua vez, constata que, quando falamos em “...gerenciamento de risco, área central de qualquer instituição, é importante tentar identificar os eventos que possam acarretar consequências desastrosas e, conseqüentemente, preparar-se para o respectivo impacto”.<sup>40</sup> Nas palavras da autora, “...basicamente a instituição precisa criar uma estrutura robusta contra eventos negativos, preparar-se para o impacto e não aguardar que ele ocorra. Com isso a instituição passa a ter o futuro e as escolhas nas próprias mãos”.<sup>41</sup> Ao fazer menção à preparação para possíveis fatos negativos, a autora faz referência aos eventos do Cisne Negro (*Black Swan events*). Tais eventos “...descrevem fatos que ocorrem de maneira inesperada. A expressão é uma metáfora, já que se acreditava que os cisnes negros não existiam, até que a descoberta deles, na Austrália mudou essa visão e interpretação.”<sup>42</sup> Na visão da autora, “o pensamento futuro preventivo eficaz baseado em lições passadas aprendidas é uma grande falácia.”<sup>43</sup> A autora complementa seu raciocínio fazendo a seguinte afirmação:

A lógica do cisne negro torna aquilo que não sabemos mais relevante do que aquilo que conhecemos exatamente porque é de lá que vem os acontecimentos improváveis. Tudo o que sabemos torna-se insignificante quando um cisne negro aparece; ou, continua em aberto a possibilidade de reequacionarmos o que enxergávamos à luz do surgimento de algo que desconhecíamos. Trata-se de um movimento de redescoberta e de predisposição para o surgimento de formas nunca vistas; portanto, toda organização que eleja o comportamento do “business as usual” poderá perder competitividade.<sup>44</sup>

---

<sup>39</sup> CAMARGO, André et al. Os administradores e o dever de vigiar. Revista Eletrônica Consultor Jurídico. 19 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-19/os-administradores-e-o-dever-de-vigiar/>. Acesso em: 18 fev. 2024.

<sup>40</sup> CANDELORO, Ana Paula Pinho. **Compliance: além do cumprimento de normas...o que acontece quando o *advocas diaboli* sai a procura do cisne negro?** Revista RI. Abril 2016, p. 29.

<sup>41</sup> CANDELORO, Ana Paula Pinho. **Compliance: além do cumprimento de normas...o que acontece quando o *advocas diaboli* sai a procura do cisne negro?** Revista RI. Abril 2016, p. 30.

<sup>42</sup> NEXIS Solutions. **Uma nova era da *due diligence***. Lexis Nexis, 2024.

<sup>43</sup> CANDELORO, Ana Paula Pinho. **Compliance: além do cumprimento de normas...o que acontece quando o *advocas diaboli* sai a procura do cisne negro?** Disponível em: <https://www.revistari.com.br/202/1097>. Acesso em: 28 jan. 2024.

<sup>44</sup> CANDELORO, Ana Paula Pinho. **Compliance: além do cumprimento de normas...o que acontece quando o *advocas diaboli* sai a procura do cisne negro?** Disponível em: <https://www.revistari.com.br/202/1097>. Acesso em: 28 jan. 2024.



Já Fernando Nogueira da Costa menciona ainda a figura do “advogado do diabo” como na defesa de um argumento contrário à opinião da maioria apenas com o intuito de testar a qualidade da hipótese.<sup>45</sup> Destaca-se aqui a importância de questionar e investigar, visando identificar objeções a uma determinada hipótese, testando-a com dados e fatos, para verificar se sua defesa a sustenta como uma tese. O “advogado do diabo” tem de defender um argumento contrário à maioria, deve ter a coragem de perguntar, evitando assim, que determinada situação seja aceita sem contestação, apenas corresponder ao pensamento predominante.

Fica evidente, portanto, a importância, no contexto da responsabilidade tributária dos sócios e administradores, de se investir em uma bem construída ideia de autorregulação para regras condutas dentro do ambiente de uma organização, orquestrada por uma estrutura de governança corporativa com profissionais, processos decisórios e controles estáveis, independentes e confiáveis. Longe ser simplesmente oposta à Fazenda Pública como forma de afastar a responsabilidade dos sócios e administradores por débitos tributários da pessoa jurídica, como já veda o próprio art. 123 do CTN, a autorregulação constitui uma ferramenta de suporte e até de legitimação às organizações, visando prevenir, fiscalizar e até para corrigir rotas, de forma a impedir (ou mesmo mitigar os efeitos) de prática de atos de administração com excesso de poderes ou violação ao contrato social e, como consequência, evitar a responsabilização pessoal de que trata o art. 135 do CTN.

## 5. CONCLUSÕES

Conforme analisado, a responsabilidade tributária dos mandatários, prepostos, empregados, sócios, diretores, gerentes ou representantes por débitos tributários da pessoa jurídica em nosso país, decorrentes da prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, é matéria reservada à lei. Nesse sentido, salvo disposições legais em contrário, regras decorrentes da autorregulação, como convenções particulares que são, não podem ser opostas à Fazenda Pública para alterar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária.

Não obstante, considerando que a responsabilidade de terceiros tem se mostrado de difícil apuração e aplicação prática em decorrência de impropriedades do texto legal, da prática jurídica e mesmo da jurisprudência, tida como controvertida,

---

<sup>45</sup> Cf. COSTA, Fernando Nogueira da, “Advogado do diabo” era a expressão utilizada pela Igreja Católica para designar o advogado com missão de apresentar provas impeditivas da admissão de um candidato a santo ou beato. Sua função era averiguar todos os fatos apresentados em favor do candidato, procurando falhas nas provas de milagres do candidato a santo. Em contraposição, nesses processos de canonização e beatificação, também havia o promotor da fé, encarregado de argumentar a favor do candidato. (Advogado do diabo e ovo de Colombo. A Terra é redonda – Mídias - 31 mai. 2023. Disponível em: <https://www.eco.unicamp.br/midia/advogado-do-diabo-e-ovo-de-colombo>. Acesso em: 18 fev. 2024.

um sistema de governança corporativa bem estruturado pode contribuir como primeira instância de monitoramento e controle de condutas que possam mitigar riscos tributários e criar valor para todos os envolvidos. Na área tributária, a implantação de uma rotina que permita a identificação de riscos potenciais ou reais pode ser considerada como um bom processo de governança, visando evitar a responsabilização de sócios e administradores por débitos fiscais da pessoa jurídica. O procedimento deve ser capaz de cobrir ao menos os seguintes pontos na atividade da organização:

- Modelos de negócio em curso: procedimentos fiscais e modelos de negócio já implementados devem ser revisados periodicamente sob o aspecto tributário.
- Novos modelos de negócio: estudos, avaliação e implementação de novos modelos de negócio devem ser efetuados em conjunto com a área tributária e aprovados por níveis pré-definidos na organização, incluindo auditoria interna, se houver.
- Legislação tributária: regras fiscais já em vigor devem ser constantemente analisadas em termos de obrigatoriedade, interpretação e aplicação.
- Alterações na legislação: deve haver o efetivo acompanhamento das alterações na legislação, projetos de lei e obrigações acessórias que possam impactar os negócios da empresa, além da avaliação dos impactos e divulgação para as áreas envolvidas.

Para tomada de decisão sobre modelos de negócio e gestão tributária, a discussão sobre a escolha da estratégia a ser adotada deve ocorrer através de um processo integrado entre a área tributária e demais departamentos envolvidos, com aprovação da diretoria e auditoria interna, se houver. O processo de avaliação sobre a forma de atuação poderá exigir resposta às seguintes perguntas:

- Foi elaborado comparativo dos valores envolvidos, com todos os cenários possíveis?
- Há interpretação da autoridade fiscal para a transação a ser realizada?
- Existem autuações ou notificações fiscais, mesmo para outras empresas, que a empresa tenha conhecimento?
- Houve mudança de posicionamento por parte de autoridades fiscais ou órgãos julgadores, administrativos ou judiciais, sobre a matéria?

- Há discussões em associações empresariais, grupos de estudo ou entre especialistas que possam levar a interpretações diferentes das adotadas pela empresa?
- A empresa considera a opção de contratar parecer jurídico ou efetuar consulta ao órgão fiscal competente?

Além disso, a discussão sobre os possíveis cenários na gestão tributária deverá destacar o equilíbrio entre uma abordagem conservadora e a assunção de riscos. Sendo assim, a empresa deverá, dentre os cenários apresentados, avaliar: (i) o pior cenário; (ii) o melhor cenário e; (iii) o cenário mais provável (*more likely than not*). Os cenários devem levar em conta o impacto no fluxo de caixa, na conta de resultados e na gestão social da empresa. Essa avaliação proporcionará à empresa elementos para a tomada de decisão entre conservadorismo e tomada de risco.

Outro ponto a ser considerado para a construção de um bom sistema de governança nesse cenário é a criação de um comitê tributário, colegiado técnico preferencialmente vinculado ao Conselho de Administração (se existente) ou à alta liderança da organização, em razão de seu caráter mais estratégico. Com foco no longo prazo, tal comitê deveria ser composto, além de um membro do conselho ou da própria presidência, por diretores das áreas tributária, jurídica, financeira e de auditoria interna (se houver), contando com ao menos um membro externo independente. Deve-se ter genuína preocupação com a organização e a realização das reuniões desse comitê, com uma devida calendarização prévia com encontros periódicos com pautas fixas mínimas pré-fixadas, envio prévio de documentação suporte e com limite de duração pré-estabelecido. Cada reunião deve ter sempre conter pautas que contemplem atualizações, informação e recomendações, discutindo riscos e oportunidades na área tributária.

Tal governança tributária deverá, por fim, evoluir do gerenciamento reativo para o envolvimento proativo nos negócios, com foco no planejamento tributário, na conformidade fiscal e no gerenciamento de riscos, garantindo, ao mesmo tempo, a conformidade operacional contínua. Para tanto, a função tributária da empresa deverá:

- Garantir o bom gerenciamento de pessoas, com profissionais adequados para cada função;
- Criar um relacionamento de parceria com os parceiros de negócio para fornecer orientação estratégica;

- Identificar, coordenar e conduzir projetos estratégicos para identificar, avaliar e capturar oportunidades;
- Liderar, sob a perspectiva fiscal, o funcionamento adequado das plataformas eletrônicas e a simplificação de atividades repetitivas e operacionais;
- Identificar limitações e melhorar processos e sistemas;
- Garantir que o dia a dia esteja funcionando bem para facilitar a incorporação de oportunidades de planejamento tributário estratégico;
- Reduzir os possíveis riscos associados às operações, tendo clareza de quais riscos podem ser assumidos com base nas áreas cinzentas da lei;
- Melhorar o suporte às decisões comerciais e a conectividade/comunicação com as principais partes interessadas; e
- Garantir a governança tributária, monitorando e direcionando as atividades tributárias.

A construção dessa estrutura tem por objetivo proporcionar ao menos três benefícios de curto prazo:

- (i) educar os tomadores de decisão a cumprir, de forma integral e adequada, as inúmeras e não triviais regras tributárias em nosso país;
- (ii) reduzir a probabilidade de responsabilização pessoal dos mesmos por débitos tributários da pessoa jurídica; e
- (iii) caso tais ilícitos ou com excesso de poderes venham a ser praticados mesmo assim, que tais mecanismos contribuam para a administração tributária apurar, de forma mais precisa, célere e justa, fatos e responsáveis, na medida de seus respectivos cargos, funções e limites de atuação, fazendo cumprir a lei tributária de forma mais eficaz e evitando longos e desgastantes processos judiciais característicos em nosso país.

Além disso, as medidas sugeridas neste artigo certamente preservarão e aumentarão o valor econômico de longo prazo da organização, facilitarão o seu acesso a recursos de todas as ordens e contribuirá, ao mesmo tempo, para a qualidade da gestão operacional e para o bem estar social em matéria de arrecadação e justiça tributária.

## REFERÊNCIAS

BRASIL, Congresso Nacional. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 10 jan. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2023** / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus – RHC 163334 / SC - SANTA CATARINA**. Recte.: ROBSON SCHUMACHER e VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER. Rcd: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Ementa: Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.. [...] 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO. Julg. 18/12/2019. Publ. 13/11/2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur436472/false>. Acesso em: 18 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Ação Direta De Inconstitucionalidade – ADI 4980 / DF - DISTRITO FEDERAL**. Repte.: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA. Intimado: PRESIDENTE DA REPÚBLICA. Ementa: [...] 5. A exigência do exaurimento do processo administrativo para efeito de encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público é disciplina que, em vez de afrontar, privilegia os princípios da ordem constitucional brasileira e se mostra alinhada com a finalidade do direito penal enquanto última ratio. [...]. 8. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e, no mérito, julgada improcedente. Relator(a): Min. NUNES MARQUES. Julg. 10/03/2022. Publ. 17/05/2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur464336/false>. Acesso em: 18 fev. 2024.

CAMARGO, André; MOTTA, Carlos; MONTEIRO, Daniella Raigorodsky; COIMBRA, Thiago. **Os administradores e o dever de vigiar**. Revista Eletrônica Consultor Jurídico. 19 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-19/os-administradores-e-o-dever-de-vigiar/>. Acesso em: 18 fev. 2024.

CAMARGO, André Antunes Soares de. **A importância do Conselho de Administração na legislação societária brasileira**. In: IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Governança Corporativa. Discussões sobre os conselhos de empresas no Brasil.[s.d.], Sain Paul.

CANDELORO, Ana Paula Pinho. **Compliance: além do cumprimento de normas...o que acontece quando o *advocas diaboli* sai a procura do cisne negro?** Revista RI. Abril 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASQUET, Andréia Cristina Bezerra. **Governança Corporativa. Soft law é essencial para regulação das sociedades empresariais**. Revista Eletrônica Consultor Jurídico. 28 jul. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-jul-28/andreia-casquet-soft-law-essencial-regulacao-sociedades>. Acesso em: 10 jan. 2024.

COSTA, Fernando Nogueira da. **Advogado do diabo e ovo de Colombo. A Terra é redonda** – Mídias - 31 mai. 2023. Disponível em: <https://www.eco.unicamp.br/midia/advogado-do-diabo-e-ovo-de-colombo>. Acesso em: 18 fev. 2024

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária do administrador e o dever de motivação do ato administrativo**. IBET, 17 dez. 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/12/Maria-Rita-Ferragut.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2024.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Todos ganham com o compliance**. CENP EM REVISTA - JUNHO / 2014, p. 26-28. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4552849/mod\\_resource/content/1/Todos%20ganham%20com%20o%20compliance.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4552849/mod_resource/content/1/Todos%20ganham%20com%20o%20compliance.pdf). Acesso em: 27 jan. 2024.

FONSECA, Francisco José Defanti. **Um ensaio sobre a autorregulação: características, classificações e exemplos práticos**. R. de Dir. Público da Economia – RDPE | Belo Horizonte, ano 16, n. 63, p. 149-181, jul./set. 2018. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5292438/mod\\_folder/content/0/DEFANTI%200Ensaio%20sobre%20a%20autorregula%C3%A7%C3%A3o.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5292438/mod_folder/content/0/DEFANTI%200Ensaio%20sobre%20a%20autorregula%C3%A7%C3%A3o.pdf). Acesso em: 27 jan. 2024.

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – **IBGC Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa** / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - 6. ed. - IBGC. - São Paulo, SP : IBGC, 2023. Disponível em: [https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/24640/2023\\_C%C3%B3digo%20das%20Melhores%20Pr%C3%A1ticas%20de%20Governan%C3%A7a%20Corporativa\\_6a%20Edi%C3%A7%C3%A3o.pdf](https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/24640/2023_C%C3%B3digo%20das%20Melhores%20Pr%C3%A1ticas%20de%20Governan%C3%A7a%20Corporativa_6a%20Edi%C3%A7%C3%A3o.pdf). Acesso em: 18 fev. 2024.

JALES, Rafaela dos Santos (org). **Compliance e gestão tributária**. Campina Grande, PB: Eduepb, 2020. Apresentação. Disponível em: [https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Compliance-e-gestao-tributaria.pdf](https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Compliance-e-gestao-tributaria.pdf) Acesso em: 28 jan. 2024.

MAGRO, Américo Ribeiro Magro; MORONG, Fábio Ferreira. **Regulação, regulamentação e função regulatória: diversidade de conceitos administrativos.** Disponível em:

<https://www.unoeste.br/site/enepe/2018/suplementos/area/Socialis/Direito/REGULA%C3%87%C3%83O%20REGULAMENTA%C3%87%C3%83O%20E%20FUN%C3%87%C3%83O%20REGULAT%C3%93RIA%20DIVERSIDADE%20DE%20CONCEITOS%20ADMINISTRATIVOS.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2024.

MEDAUAR, ODETE. **Regulação e auto regulação.** R. Dir. Adm. Rio de Janeiro. 228. Abr./Jun. 2002. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46658/44479>. Acesso em: 27 jan. 2024.

NAVARRO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

NEXIS Solutions. **Uma nova era da *due diligence*.** Lexis Nexis, 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2021.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial.** 7ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Responsabilidade Tributária.** *In*: Pesquisas Tributárias. Nova Série. 17. Responsabilidade Tributária. MARTINS, Ives (org.) São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Curso de direito tributário.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.