

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

RODRIGO BARBOSA VIEIRA

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GESTOR EM
DECORRÊNCIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE
EMPRESÁRIA**

São Luís
2013

RODRIGO BARBOSA VIEIRA

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE EM
DECORRÊNCIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE
EMPRESÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do
Maranhão para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a Esp. Oriana
Gomes.

São Luís
2013

Vieira, Rodrigo Barbosa

Responsabilidade tributária do sócio gerente em decorrência da dissolução irregular da sociedade empresária. / Rodrigo Barbosa Vieira. – São Luis, 2013.

107f.

Impresso por computador (fotocópia).

Orientadora: Oriana Gomes.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Maranhão, Curso de Direito, 2013.

1. Responsabilidade tributário – sócio gerente. 2. Sujeição passiva tributária. 3. Ato ilícito. 4. Obrigação tributária. I. Título

CDU 34:336.225.64:347.72

RODRIGO BARBOSA VIEIRA

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GESTOR EM
DECORRÊNCIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE
EMPRESÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Direito
da Universidade Federal do Maranhão, para
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: / /

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Esp. Oriana Gomes (Orientadora)
Universidade Federal do Maranhão

(Examinador)
Universidade Federal do Maranhão

(Examinador)
Universidade Federal do Maranhão

À minha mãe, pelo amor, apoio e confiança incondicionais.

À Professora Oriana Gomes, pelo apoio e pelo positivo exemplo ofertado diariamente de que a justiça existe e deve sempre ser perseguida. Por ser, não apenas para mim, mas para todos os seus alunos da Universidade Federal do Maranhão, o MAIOR EXEMPLO DE ÉTICA na magistratura.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, à Deus, por ter a mim proporcionado este momento e pelas inúmeras bênçãos derramadas no decurso da minha ainda breve vida.

À minha família de um modo geral, irmãos, sobrinhos e avó.

À meu pai, Miguel Gomes Vieira Filho (*in memorian*), pelo dom da vida, à minha amada mãezinha, Maria Eliete Barbosa Vieira, igualmente, pelo dom da vida, e por ser, para mim, o mais perfeito exemplo de serenidade, persistência e vitória. Novamente a agradeço pelos recorrentes conselhos, por facilitar sobremaneira a realização deste sonho e, sobretudo, pela preocupação, amor, carinho e absoluta confiança.

À meu irmão, Hygor, por, durante todos esses anos, ser um companheiro inseparável, por nunca ter me desamparado.

À minha Lara, minha “passarinha”, pelo amor, carinho e apoio incondicionais, por me fazer compreender o verdadeiro sentido da palavra cumplicidade.

Aos amigos da 4ª vara da Justiça Federal no Maranhão, em especial à Dona Dorinha e à Sandrinha, pelos momentos de alegria, pelo perfeccionismo tão positivo, por incontestavelmente fazerem de mim uma pessoa mais centrada e madura.

Aos inestimáveis amigos da turma 09.1 da Universidade Federal do Maranhão, pelos anos de árdua jornada, por participarmos juntos desse ciclo que se encerra e iniciarmos com elevadas expectativas mais um ciclo deveras auspicioso.

“O homem gosta de criar e abrir caminhos, isto é indiscutível. Mas por que ele também ama com paixão a destruição e o caos? Diga-me por favor!” (Fiódor Dostoiévski)

RESUMO

Avaliar os contornos da responsabilidade tributária de terceiro, uma das espécies de sujeição passiva tributária contempladas pelo ordenamento pátrio, constitui tarefa árdua, em decorrência, sobretudo, dos poucos pontos de convergência doutrinário e jurisprudencial. No decorrer destes breves apontamentos, serão aduzidos de maneira recorrente elementos que, em nome da relevância e sobremaneira pertinência, exprimem a premente necessidade de se conferir uma novel interpretação aos conceitos inerentes ao estudo do instituto, com a conseqüente revisão de conceitos atuais, conferindo interpretação compatível com as garantias constitucionais ofertadas ao contribuinte pelo legislador pátrio no exercício do Poder Constituinte Originário. Resta pertinente demonstrar de maneira objetiva, outrossim, que a responsabilidade pelo adimplemento patrimonial da obrigação oriunda da revelação de riqueza do contribuinte pode e deve, sim, recair sobre terceiros. Contudo, tal obrigatoriedade, neste caso específico, não se dá em decorrência de eventual correlação com o fato gerador da obrigação tributária, mas em virtude dos atos que implicam em manifesta ofensa à texto de lei e fragilização das pretensões da Fazenda Pública em verter aos cofres o montante devido, ensejando o redirecionamento da execução fiscal para o autor do prejuízo. Conciliar meios para harmonizar resultados, este é o maior norte da presente obra.

Palavras-chave: Responsabilidade tributário. Novel interpretação. Terceiros.
Ofensa à lei. Redirecionamento da execução fiscal.

ABSTRACT

Assess the contours of the tax liability of third, one of the species of tax contemplated by the passive subject of the homeland, is arduous, due, in particular, of the few points of doctrinal convergence and jurisprudence. In the course of these brief notes, will be adduced of recurring elements that way, on behalf of the relevance and relevance, particularly express the urgent need to provide a novel interpretation of the concepts inherent in the study of the Institute, with the consequent review of current concepts, giving interpretation compatible with constitutional guarantees offered to the taxpayer by the legislator of the homeland in the exercise of power Originating Constituent. Remains pertinent objective way also demonstrate, that the responsibility for performance of the obligation from the asset disclosure of taxpayer wealth can and should, Yes, fall on third parties. However, such an obligation, in this particular case, not as a result of possible correlation with the triggering event of the tax obligation, but by virtue of the acts that imply expresses offense to text of law and weakening the pretensions of the Exchequer in leaking to the amount due, demanded the redirection of tax enforcement for the author of the injury. Conciliate means to harmonise results, this is the biggest North of this work.

Keywords: tax liability. Novel interpretation. Third. Offense against the law.
Redirection of tax enforcement .

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art.	Artigo
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF/88	Constituição Federal de 1988
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
CC	Código Civil
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
PFN	Procuradoria da Fazenda Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
2	NOÇÕES GERAIS ACERCA DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA OBRIGACIONAL	14
2.1	Pressuposto para surgimento das obrigações tributárias principal e acessória e seus consectários lógicos: fato gerador e seus desdobramentos.....	14
2.2	Características inerentes à obrigação tributária.....	19
2.3	Destinatários da norma jurídica.....	23
3	CONTRIBUINTE, RESPONSÁVEL E SUBSTITUTO TRIBUTÁRIOS.....	27
3.1	A Figura do Contribuinte.....	27
3.2	Responsabilidade e substituição tributárias.....	30
3.3	Sujeição passiva no Código Tributário Nacional.....	38
4	LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	43
4.1	Notas introdutórias acerca da atividade da administração fiscal.....	43
4.2	Procedimento administrativo para constituição do crédito tributário.....	45
4.3	O contencioso administrativo tributário.....	49
4.4	A imprescindibilidade do lançamento como forma de obediência ao princípio da legalidade.....	53
5	EXECUÇÃO JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA.....	61
5.1	Inscrição do crédito tributário em dívida ativa.....	61
5.2	Legitimidade na relação processual jurídico-tributária.....	67
5.3	Cobrança Judicial da Dívida Ativa em desfavor do contribuinte pessoa jurídica e a eventual constatação de sua dissolução irregular.....	73
6	DISSOLUÇÃO IRREGULAR E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM DESFAVOR DO SÓCIO-GESTOR.....	83
6.1	Algumas incisões acerca do procedimento de dissolução das sociedades empresárias.....	84
6.2	Diferenciação entre descon sideração da personalidade jurídica e redirecionamento na execução fiscal.....	88

6.3	Redirecionamento da execução fiscal em desfavor do sócio gerente por dissolução irregular da sociedade empresária.....	91
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	103
	REFERÊNCIAS.....	106

1 INTRODUÇÃO

A proposta de elucidação dos questionamentos que cerceiam a responsabilidade tributária decorrente da prática de ilícito consiste, talvez, numa das tarefas mais árduas do universo jurídico tributário, pois evidencia uma gama de situações deveras peculiares, em que o patrimônio de terceira pessoal responde pela manifestação de riqueza e individualização da capacidade contributiva de outrem.

O escopo primordial deste trabalho paira na análise minuciosa do instituto da sujeição passiva tributária indireta ante a prática de ato ilícito cuja decorrência imediata esteja consubstanciada aos conceitos de dissolução irregular. Objetiva, igualmente, ofertar uma análise mais cautelosa ao institutos, sobretudo em se tratando de critérios instrumentais aplicados no âmbito executivo, pois, constitui pressuposto de existência da própria ação de execução a presença de um título executivo que instrumentalize a obrigação inadimplida.

Nos propomos, antes de mais nada, e reforço, a versar acerca da interpretação do sujeição passiva tributária indireta sob um viés instrumental, correlacionada com a interpretação hodierna conferida pelos tribunais pátrios, compreender as facetas da responsabilidade decorrente de ato ilícito no curso de um processo de execução que ensejam a aplicação do instituto denominado redirecionamento e descortinar o equívoco interpretativo que atualmente prepondera.

A responsabilidade imputada ao sujeito passivo indireto advém não apenas do descumprimento de um preceito legal abstrato, mas da ruptura dum vínculo de confiança que o Fisco estabelece com a sua pessoa, porém, atualmente, em termos jurisprudenciais, erroneamente se cultiva a ideologia de que ação de execução comporta espaço cognitivo alheio às incidentais processuais, vazada pela legislação, como é o caso da incidental de embargos à execução, outra, decorrente de construção doutrinária e jurisprudencial, como é o caso da exceção de pré-executividade.

Inobstante o fato de se apresentar inicialmente na condição de terceiro, a ruptura da referida relação fiduciária evidencia, por via de consequência, o surgimento de circunstâncias aptas a ensejar sua responsabilização pessoal pelo adimplemento da obrigação que coloca inicialmente na posição passiva a sociedade empresária e traduzida em pecúnia. Contudo, a estabilização das relações sociais decorre da individualização de penalidades sob a égide da lei, estabilização está que apenas pode se materializar mediante o que Bobbio chama de obediência às regras do jogo.

Nos debruçamos na maior parte do tempo sobre o estudo da legalidade do processo administrativo e judicial tributários, pois a responsabilidade nos moldes como a compreendemos goza de inúmeras implicações instrumentais, desde o âmbito administrativo, materializado com o lançamento e ou a ocorrência da impugnação do crédito constituído, ao âmbito judicial, emergindo nas figuras da dissolução irregular em termos específicos da doutrina comercial e tributaria, e das questões que instrumentalizam a possibilidade de a Procuradoria da Fazenda vindicar judicialmente a redirecionamento em desfavor do sócio detentor de poderes de gestão responsável por frustrar as expectativas de recebimento do montante pecuniário traduzido em tributos.

A análise das implicações oriundas da constatação da dissolução irregular por diligência oficial faz emergir a pretensão em atribuir legitimidade extraordinária à terceiro que, em decorrência da prática ilegal, termina por frustrar as expectativas do fisco em obter o devido adimplemento do crédito em desfavor da pessoa jurídica.

Objetivamos, outrossim, avaliar o enquadramento legal, em nossa concepção, erroneamente realizado hodiernamente.

Para que possamos aplicar os razoáveis conceitos de redirecionamento, necessitamos, antes de mais nada, de uma ação de execução fiscal em curso. A constatação da dissolução irregular traduz por si só o elemento subjetivo específico que exige o CTN, já que o diretor que assim procede tem plena ciência que está incorrendo em prática ilegal. No entanto, outro elemento de grande consistência reside seguramente na inscrição do nome do referido sócio na CDA, isso ocorre para que a Fazenda Nacional possa instrumentalizar sua pretensão em desfavor do sócio faltoso.

Reconhecemos, outrossim, a existência de todo um consenso formado e consolidado no entorno das questões inerentes à responsabilidade pessoal oriunda de ato ilícito, todavia, por meio deste trabalho, pretendemos aduzir de uma maneira simplória e, em algumas situações, vanguardista, a obediência de ditames jurisdicionais cujo objetivo, ao nosso sentir, consiste na otimização das regras de responsabilidade tributária e observância a preceitos constitucionais intangíveis.

Inolvidável ressaltar a pertinência com que os revolucionários de 1789, mediante a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão evidenciada em 8 de agosto daquele ano, na parte preambular, traduz conceitos de indiscutível maturidade jurídica, entendendo que “a ignorância, o esquecimento ou o desprezo dos direitos do homem são as únicas causas das desgraças públicas e da corrupção dos Governos”.

2 NOÇÕES GERAIS ACERCA DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA OBRIGACIONAL

Inobstante a infinidade de relações obrigacionais constituídas a partir da conduta humanas e albergadas pela legislação pátria, uma se destaca ocupando posição de relevância face as demais em decorrência do objetivo a ela atinente, de verter aos cofres públicos o montante pecuniário imprescindível para realização de despesas correntes e execução de políticas públicas em benefício dos contribuintes.

Ante estas considerações, sobeja imprescindível, para efeito de elucidação dos mais diversos institutos correlacionados à relação jurídica tributária decorrente de lei e que coloca em polos opostos contribuinte e Fisco, canalizar nossos esforços iniciais para o estudo da formação da relação jurídica em questão.

Reiteramos, assim como sugere o presente tema, a necessidade premente da apresentação inicial de noções genéricas acerca do obrigação tributária para compreensão e posterior formulação de conclusões no tocante a ele e os demais correlatos adiante aduzidos.

2.1 Pressuposto para surgimento das obrigações tributárias principal e acessória e seus consectários lógicos: fato gerador e seus desdobramentos

Nos termos do que dispõe a Constituição Federal ao tratar da matéria atinente ao Sistema Tributário Nacional, a obrigação tributária apenas poderá ser assim compreendida se veiculada por ato normativo primário, que tem como fonte de validade a Constituição Federal – art. 59, II, CF/88 – e editada nos termos do que dispõe detalhadamente o art. 61 do mesmo diploma legal, sob pena de vício formal insanável, ou seja, inconstitucionalidade.

Lei complementar em matéria tributária é o instrumento normativo adequado para dispor acerca de generalidades em matéria tributária, outrossim, reger necessariamente os demais elementos dispostos pelo art. 146 da Constituição Federal, sob pena de vício formal.

Evidenciamos, assim, o entendimento de que a Constituição Federal não cria imposto ou mesmo tributos, apenas define competências e impõe limite ao exercício das referidas competência, como faz por meio do art. 153, art. 155 e art. 156.

Para que possamos enfrentar a análise de conceitos e compreender que um dada relação se apresenta no universo jurídico sob a forma legal de relação jurídico-tributária, sobeja imprescindível visualizarmos normas cuja propensão seja a de incidir em situações corriqueiras, onerando os administrados que, de alguma forma, manifestam riqueza, em benefício da Administração Pública e, em plano de fundo, da coletividade.

Teoricamente, aos contribuintes apenas podem ser impostas exações cuja anuência preliminarmente tenha sido assim manifestada mediante seus representantes eleitos democraticamente. Apenas a partir dessa constatação, os administrados estarão sujeitos ao exercício do aparato repressor estatal e por via de consequência obrigados a adimplir financeiramente a obrigação.

Neste mesmo sentido, pertinente aduzir as palavras de PACHECO¹ que traduz perfeitamente a representatividade inerente à criação de tributos:

Nota-se que a vontade do legislador, criador do tributo, legitima-se pelo princípio da representatividade. Neste átimo, apaga-se a vontade do cidadão e ganha vida a vontade do legislador, seu representante. Paralisa-se a liberdade do cidadão.

Após a lei criada, porém, apaga-se também a vontade do legislador e o seu produto – a lei – segue solitária e soberana o seu destino.

O legislador terá criado uma lei que interferirá na esfera do contribuinte atingindo dois valores básicos: liberdade e propriedade.

Há aí um deslocamento (ou apagamento) da vontade direta do cidadão. Consequentemente brota a responsabilidade do legislador no cumprimento da lei maior e no cumprimento da Lei Complementar – Código Tributário Nacional – e outras referidas, particularmente, aos impostos e que virão à luz posteriormente.

É nesse sentido o que expressa o art. 3º do CTN, ao definir tributo como relação jurídica de cunho patrimonial embasado em elementos objetivos ou subjetivos cujo elemento fundante esteja atrelado à imposição legal, imprescindível adoção de procedimento administrativo para constatação da efetiva ocorrência no universo ontológico dos condicionantes de conduta dispostos no plano deontológico, e, sobretudo, aferição da capacidade contributiva para quantificação nos termos corretos do montante devido em termos tributários.

Ao dividir harmonicamente entre os entes federativos as competências para instituir tributos, o legislador constituinte determina implicitamente que seu exercício

¹ PACHECO, Ângela Maria da Motta. O Destinatário Legal Tributário da Obrigação Tributária Substancial. In: TÓRRES, Heleno Tavares (coord). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros editores, 2005, pg. 339/340.

deva ser feito nesses mesmos moldes, sob pena de inconstitucionalidade material, implicação decorrente da usurpação de competência.

Para tanto, aquele mesmo legislador se debruça sobre condutas notabilizadas pela relevância econômica, a partir de sua conjuntura fática – definidora de circunstâncias materiais - e jurídica – definidora de circunstâncias já versadas por outros ramos do direito para verificação de sua completude. Nesse sentido, ALEXANDRE² aduz:

Ao definir o fato gerador de um tributo, o legislador escolhe uma situação de relevância econômica como base para a incidência. A opção normalmente recai sobre uma das tradicionais bases econômicas de tributação (renda, patrimônio e consumo). A escolha não é livre, pois decorre de uma prévia atribuição constitucional de competência.

Outrossim, a análise das questões inerente ao fato gerador não constitui tarefa simplória. Isso se dá, sobretudo, em decorrência da terminologia adotada pelo art. 114 do CTN, ao considerar que fato gerador é a situação definida em lei. A atribuição de uma conotação abstrata a um instituto que emprega um termo necessariamente concreto acaba por confundir determinadas situações.

Acerca desta impropriedade, ALEXANDRE³ compartilha do seguinte posicionamento:

O CTN em seu art. 114, afirma que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Ora, se apenas está definida em lei, a situação não poderia ser denominada “fato”. Por isso, a boa doutrina afirma que a previsão abstrata deve ser denominada “hipótese”, pois se refere a algo que pode vir a ocorrer no mundo, tendo como consequência a incidência tributária. Daí a famosa terminologia “hipótese de incidência”.

Para parte da doutrina não há qualquer dificuldade no estudo do instituto, pois, a previsão abstrata é melhor identificada pelo termo “hipótese de incidência”, enquanto a manifestação em concreto dos elementos inerentes à referida conduta hipotética constitui, sim, e apenas neste contexto, o fato gerador.

Sendo assim, e ao menos em princípio, não haveria dificuldade na interpretação isolada dos institutos, pois apenas com a realização dos atos em concretos nos mesmo moldes do que prevê a lei abstratamente, o fato gerador poderia ser evidenciado, partindo do plano abstrato – hipótese de incidência – e passando a ser visualizado no plano concreto.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 6ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2012, pg. 263.

³ Op. Cit, pg. 258/259.

Outrossim, a doutrina se vale de uma nova terminologia ao versar acerca do conflito entre abstração e concretude inerentes ao estudo do fato gerador. Novamente, segundo ALEXANDRE⁴:

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, neste caso o Código se refere efetivamente a um fato da vida, verificado no mundo concreto, sendo lícito denominar a situação de “fato gerador”. Alguns doutrinadores preferem a denominação “fato imponible”, fato jurídico tributário” ou “fato jurígeno tributário”, mas o que é relevante é utilizar a palavra fato apenas para situações concretas, jamais para se referir a meras hipóteses.

Como ilação ao raciocínio manifestado pelo respeitável doutrinador, vemos que “fato gerador em abstrato” é considerado nada mais nada menos que hipótese de incidência, consoante colocamos anteriormente, enquanto fato gerador em concreto considerado terminologicamente fato imponible, fato jurígeno tributário.

Todavia, não há vozes uníssonas no tocante ao posicionamento anteriormente aduzido. Um destes é SILVA⁵, que de acordo com seus estudos atribui uma novel conotação ao estudo:

A adequação da norma abstrata à situação concreta dotada de razoável certeza denomina-se, pois, “acertamento”. (...) Por exemplo, se acertada, em situação concreta, a incidência do preceito da norma tributária, somos conduzidos à admissão da obrigação tributária daí decorrente. Tanto na norma tributária como na norma não tributária, preceito e obrigação se vinculam. (...) O acertamento do preceito leva ao acertamento da obrigação, visto que ambos já se encontram vinculados na norma jurídica de um modo geral, e, apenas a incerteza, quando à incidência do preceito e da atualidade da exigência da obrigação, paralisa a aplicação da norma. (...) O acertamento não diz respeito ao preceito da norma em si, mas à verificação da sua incidência sobre a situação concreta.

Visualizamos, assim, a partir destes pressuposto, que, ao princípio da legalidade em matéria tributária, e por via de consequência, da segurança jurídica, pilar do Estado Democrático de Direito, é dado o devido respeito quando a doutrina converge de maneira uníssona e reconhece que apenas sobeja pertinente aferir os contornos da obrigação tributária quando da ocorrência de seus pressupostos, ou seja, previsão em abstrato e posterior manifestação em concreto; hipótese de incidência e fato gerador, respectivamente.

Como relação lógica e imediata à ocorrência do fato gerador, observamos a formação da obrigação jurídica tributária, materializada nos termos em que coloca em planos contrapostos o ente federativo competente pela disciplina tributária que a

⁴ Op. Cit, pg. 259.

⁵ SILVA, Américo Luis Martins. *A EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA*. 3ª ed. rev e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pg, 47

ele barganha o texto constitucional no art. 145, e o contribuinte, ou em situações excepcionais, o responsável tributário, podendo ser, por sinal, aquele que incorre na prática de ilícito cujo efeito imediato consiste na sua responsabilização pessoal pelo adimplemento pecuniário da obrigação.

Em breves linhas, nos termos do que disciplina o legislador infraconstitucional, as obrigações jurídicas em matéria tributária se dividem em duas: obrigação principal e obrigação acessória.

O fato gerador da obrigação tributária principal se reporta a dados subjetivos – como, por exemplo, a aquisição de disponibilidade financeira –, ou objetivos – como, por exemplo, a propriedade de um dado bem imóvel –, e tem como fator primordial de discernimento, se comparado às demais obrigações, o fato de que a sua realização apresenta como implicação imediata o direito do fisco de vindicar o adimplemento pecuniário da obrigação após a avaliação mediante procedimento administrativo dos elementos qualitativa e quantitativa inerentes à relação. Em contrapartida, visualizamos o dever do contribuinte, sujeito passivo da relação, em honra-la.

Acerca da obrigação tributária principal, espécie do gênero obrigação tributária, BORGES⁶ aduz:

A prestação de tributo como objeto da obrigação tributária principal é facilmente perceptível, tendo em vista que decorre até da literalidade do texto legal (art. 113, § 1º, CTN). E, sendo em obrigação tributária, não poderia ter objeto diferente que não a prestação de tributo.

Basta identificar a ocorrência no mundo fenomênico da previsão do “fato gerador” (na linguagem legal do art. 114, CTN), ou a ocorrência do descrito no antecedente da hipótese de incidência normativa, e será devida a prestação objeto da obrigação tributária (tributo).

Por sua vez, o fato gerador da obrigação acessória faz menção a obrigatoriedade de um prestação de fazer por parte de indivíduos precisamente identificados. Seleciona condutas mediante a legislação tributária, cujo cerne esteja a aptidão de facilitar os trabalhos da administração fiscal, coibir evasões fiscais e possibilitar a antecipação de disponibilidades financeiras nos cofres públicos para execução de políticas públicas.

A princípio, tal obrigação não goza de cunho patrimonial com fim arrecadatório, diferente das obrigações principais. Contudo, o seu descumprimento

⁶ BORGES, José Souto. O caráter Patrimonial das Obrigações Tributárias Acessórias. In: TÔRRES, Heleno Tavares (coord). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, pg. 319.

implica conversão da então obrigação acessória em principal. É esta a inteligência do art. 113, §3º, CTN, ao dispor que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

A capacidade contributiva, outrossim, deve necessariamente ser aferida, sobretudo, em virtude das consequências financeiras possivelmente abstraídas pela obrigação tributária e que decorre da conduta compatível com os elementos versados pela hipótese de incidência.

O produto palpável desta relação jurídica desagua justamente no crédito tributário, produto do exercício de competência conferida por lei a servidor público regularmente investido, mediante aprovação em concurso público: o auditor-fiscal.

O crédito tributário é constituído mediante o lançamento, que goza de natureza jurídica de ato administrativo, é ato obrigatório, realizado como forma de assegurar a observância das garantias constitucionais do contribuinte. Sua preterição implica em imposição de penalidade funcional ao servidor desidioso.

Tanto é assim, que AMARO⁷, ao confessar um de seus diálogos com Gilberto de Ulhoa Canto (um dos membros da comissão que preparou o anteprojeto do CTN), acerca do “autolancamento”, obtêm como resposta que “a prática obrigatória do lançamento pela autoridade é uma garantia do contribuinte”.

2.2 Características inerentes à obrigação tributária

Pertinente asseverar que obrigações, de um modo geral, experimentaram com o decurso dos tempos um estágio de sobremaneira evolução, sobretudo, quando confrontarmos as modalidades de adimplemento anteriormente deduzidas com as cultivadas doravante. Acerca disto, FARIAS e ROSENVAD⁸ asseveram que “a pessoalidade era a tônica das obrigações em seus primórdios, com submissão corpórea do devedor. Atualmente a patrimonialidade é característica irrefutável das relações obrigacionais”.

⁷ AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, pg. 378.

⁸ FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVAD, Nelson. *Direito das Obrigações*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pg. 46

Ao se debruçar no estudo da obrigação tributária, o interprete deve, com precedência, avaliar o princípio posto de maior envergadura no âmbito jurídico, cujo objetivo primordial consiste em empreender limitação ao exercício da competência distribuída dos instituidores de tributos e avaliar em qual proporção cada um deles é aplicado em benefício do contribuinte.

O débito tributário traduz os conceitos de prestação pecuniária, nos termos do art. 3º do CTN, compulsória, que se dá em decorrência do surgimento do direito material do credor (União, Estados, Distrito Federal e municípios), em o produto do tributo do devedor, ou sujeito do dever ao qual corresponde o direito do credor.

De acordo com QUEIROZ⁹:

Os princípios são diretrizes ou regras fundamentais e o substrato de todo o sistema jurídico. São preceitos dotados de força vinculante, que fixam o sentido e o direcionamento da ordem jurídica, quando ela juridiciza os valores que a consciência ético-moral da sociedade consagra, devendo ser respeitado com vista a um perfeito funcionamento e orientação global desse sistema. Os valores que impregnam o ordenamento jurídico juridicizam-se sob a forma de princípios que são o alicerce e os pressupostos inafastáveis que influenciam e regem todo o sistema.

Os princípios encerram valores que pairam acima das próprias normas que condicionam toda atividade ligada à incidência de tributos e à expropriação de bens dos particulares, que no âmbito do Legislativo, que no âmbito do Executivo, quer no âmbito do Judiciário.

Antes de mais nada, sobretudo em matéria tributária, o princípio da legalidade goza de relevância sobremaneira, tendo em vista a especial conotação que recebe nesse seara, pois, conforme discorre a doutrina constitucionalista, em especial ALEXANDRINO e PAULO¹⁰:

Independentemente da terminologia que se utilize, o certo é que todas essas normas têm como escopo precípuo a proteção do contribuinte, porquanto a tributação interfere diretamente com direitos fundamentais dos indivíduos, sobretudo com o direito de propriedade.

Por essa razão, aliás, somos da opinião de que todas as normas que consagram limitações ao poder de tributar consubstanciam cláusulas pétreas, seja pelo fato de configurarem garantias individuais, seja pela importância que algumas delas têm para a manutenção do equilíbrio federativo.

Não apenas o princípio da legalidade adquire tal envergadura, inobstante seja incontestavelmente de maior relevância quando se fala em obrigação tributária, mas, deferente dos demais, é o que melhor se apresenta para efetivamente fazer valer as garantias dos contribuintes.

⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. Princípios que norteiam a constituição e o controle administrativo do crédito tributário. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao professor José Solto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros editores, 2005, Pg. 470.

¹⁰ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Constitucional Descomplicado*. 9ª ed. rev. e atual. São Paulo: MÉTODO, 2012, pg. 978/979.

Nos termos do art. 5º, II, CF/88, ninguém será obrigado a fazer ou abster-se de fazer algo senão em virtude de lei. Por sua vez, o art. 150, I, CF/88, dispõe que é vedado aos entes federativos, que gozam de competência tributária nos termos do art. 145 da mesma Constituição, exigir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça.

Acerca das características da obrigação civil, FARIAS e ROSENVALD¹¹ asseveram:

Destas ideias preambulares, é possível visualizar o núcleo invariável das relações obrigacionais. Infere-se, assim, que *a determinabilidade dos sujeitos, o caráter patrimonial da prestação (objeto) e a transitoriedade do vínculo* são traços caracterizadores dessa relação jurídica de crédito e débito. O objeto da relação obrigacional é a prestação, consiste na coisa a ser entregue (obrigação de dar) ou no fato a ser prestado (obrigação de fazer ou não fazer), importando invariavelmente em uma ação ou omissão do devedor. Ou seja, ao dever jurídico especial imposto ao sujeito passivo (devedor) corresponderá um direito subjetivo do sujeito ativo (credor). A relação obrigacional consiste no elo entre os dois lados do fenômeno.

As características que atualmente notabiliza a obrigação tributária resta compatibilizada justamente com a natureza patrimonial. Obviamente, nos reportamos à obrigação principal, que, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, sufraga como seu objeto o pagamento do tributo.

O escopo de obrigação imposta pela pessoa jurídica de direito pública, se materializa com a cobrança do tributo para que possam assim gozar de disponibilidade de capital imprescindível para utilização na execução de políticas públicas.

Conforme tivemos a oportunidade de discorrer anteriormente, as obrigações acessórias, em regra, não gozam de conotação patrimonial, todavia, seu descumprimento implica em conversão da obrigação acessória em principal. A partir de então nos deparamos com uma obrigação de dar, produto do descumprimento de uma obrigação de fazer.

Sendo assim, devemos aduzir como elemento característico daquela obrigação o seu elemento notabilizador, a patrimonialidade, que nunca deve estar atrelado de características subjetivas, já que o art. 145, § 1º, da CF/88, prevê que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Outrossim, nesta seara, imprescindível ressaltar que os sujeitos são, na medida do possível, determinados, conforme as considerações anteriores. De um lado temos os entes federativos, no polo contrário contribuintes e, em casos

¹¹ Op. Cit, pg. 14.

específicos, os responsáveis. Pertinente aduzir, por sua vez, que pessoas jurídicas de direito público, outrossim, podem ocupar o polo passivo, no entanto, a espécie tributária que instrumentaliza a obrigação não podem ser impostos, já que a Constituição Federal os alberga da imunidade recíproca.

Outrossim, as isenções – necessariamente ofertadas em sede infraconstitucional - constituem elementos de exclusão que impedem a formação do vínculo obrigacional.

Acerca dos conceitos inerentes à imunidade recíproca de impostos, ALEXANDRE¹² compartilha do seguinte ponto de vista:

No seu art. 150, VI, a, a CF proibiu a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Trata-se de cláusula pétrea, por configurar importante regra protetiva do pacto federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar o outro (ADI 939).

Conforme já ressaltado, a imunidade recíproca somente se aplica aos impostos, não impedindo, a título de exemplo, que um Município institua taxa pela coleta domiciliar de lixo, cobrando-a, também, pelo serviço prestado nas repartições públicas federais e estaduais localizadas em seu território.

Por sua vez, proporcionalidade e razoabilidade são aliadas na interpretação deste regime jurídico obrigacional e não podem, em quaisquer circunstâncias, ser desprezadas, sob pena de fragilização das caras garantias constitucionais.

A diretiva da razoabilidade consiste em uma análise equitativa, racional, cujo objetivo, antes de mais nada, consiste numa aferição de equivalência, de prudência. A razoabilidade deve resta traduzida com fidelidade ao final do procedimento administrativo de lançamento, sob pena de exercício da tributação com caráter confiscatório.

Já a proporcionalidade leva em consideração, basicamente, os pressupostos de necessidade e adequação. Ou seja, a partir daquele, sobeja imprescindível promover a aferição de elementos circunstanciais que de alguma forma devam indicar que uma dada conduta é definitivamente a única possível para alcançar o resultado desejado.

A adequação, nos termos colocados, consiste num jogo entre causa e efeito, meios e fins, representando a aptidão para alcançar o resultado desejado. Traduz-se no resultado positivo que se pretende alcançar da maneira menos gravosa.

¹² Op. Cit, pg. 152.

A obrigação tributária constitui, assim, o instrumento necessário – indicado não como única, mas como o principal veículo apto a proporcionar o ingresso de disponibilidade financeira - e adequado – apto a lograr o resultado pretendido por quem dispõe de prerrogativa legal para tanto.

Por sua vez, a verticalidade inerente a esse regime jurídico traduz-se na relação de ordem pública que a obrigação tributária é, criada pelos entes federativos no exercício de sua competência tributária, alcançando, obviamente, posição de superioridade em face do contribuinte, particular cuja obrigatoriedade consiste unicamente em colaborar com a manutenção dos serviços públicos mediante o recolhimento dos valores deduzidos pela autoridade competente no exercício de suas atribuições.

A verticalidade esta capitaneada pelo desequilíbrio formal e material evidenciado pela relação. Desequilíbrio formal se evidencia a partir do momento em que uma pessoa jurídica de direito público é sufragada num dos polos da relação. No polo contrário, emerge a figura do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica.

Por fim, o brocardo da igualdade se revela mais uma característica da obrigação tributária. Traduz critérios subjetivos inerentes à pessoa do contribuinte que manifesta a capacidade contributiva mediante a revelação do fato gerador com a prática dos elementos previstos abstratamente.

A isonomia traduz, em outras palavras, a objetividade inerente ao estudo do fato gerador, sob pena de perpetração de injustiças, traduzidas pela cobrança da exação em determinadas casos, em desfavor de outras definidas nos mesmos moldes e que, no entanto, destoam da inicial apenas em razão de condicionantes extrínsecas.

2.3 Destinatários da norma jurídica

Sob uma análise superficial, a Constituição Federal, em seu art. 145, dispõe que compete ao entes federativos, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir os tributos previstos em sua disciplina subsequente. Já o art. 146, III, b, exige que lei complementar verse acerca de normas gerais em matéria tributária, especialmente acerca da obrigação dela decorrente.

Não nos propomos a tecer longos comentários acerca da matéria no presente momento, pois será abordado com mais vagar e isoladamente em linhas posteriores. No entanto, resta sempre pertinente o debate acerca dos destinatários da

norma jurídica, já que a proposta fundamental está atrelada ao estudo da sujeição passiva, em especial àquela produto da prática de ato ilícito.

Para que a relação jurídico-tributária obrigacional seja efetivamente reconhecida como tal, faz-se imprescindível, além do pressuposto capitaneado pela veiculação mediante ato normativo primário (lei complementar), obediência às limitações constitucionais ao poder de tributar (previstas pelo art. 150 e seguintes, da CF/88), e, sobretudo, ao que prevê o art. 146, III, a, CF/88, que versa acerca da definição dos destinatários da norma jurídica obrigacional, como o próprio texto diz, contribuintes.

Nos termos do art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária é quem deve arcar com o ônus financeiro decorrente da observância no universo fático dos elementos descritos abstratamente pela hipótese de incidência. Todavia, a sujeição passiva vazada naquele dispositivo se apresenta de maneira genérica, englobando os chamados sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto.

Acerca do desdobramento da norma de estabilização de relação jurídica, SABBAG¹³ aduz o seguinte raciocínio:

Prosseguindo-se no estudo da sujeição passiva, impende frisar que há dois tipos de sujeitos passivos: o direto (contribuinte) e o indireto (responsável):

a) **Sujeito passivo direto** (art. 121, parágrafo único, I, do CTN): é o “contribuinte”, ou seja, aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Exemplos: o proprietário do bem imóvel ou o possuidor com ânimo de domínio, quanto ao IPTU; o adquirente do bem imóvel transmitido com onerosidade, quanto ao ITBI, entre outros.

b) **Sujeito passivo indireto** (art. 121, parágrafo único, II, do CTN): é o “responsável”, ou seja, a terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador.

O pressuposto para a criação de uma relação obrigacional de cunho tributário, nos moldes do que dispõe a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, consiste na observância de elementos objetivos (como um determinado evento de significativa relevância econômica) e subjetivos (representado pela capacidade contributiva decorrente da realização fática dos atos dispostos pela hipótese de incidência). Contudo, sobeja imprescindível visualizar tais elementos, que pairam sobre as condicionantes da obrigação tributária, em harmonia com o que dispõe a Constituição Federal.

De acordo com a doutrina de PACHECO¹⁴:

¹³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5ª ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2013, pg. 697.

¹⁴ Op. Cit, pg. 338.

Na escolha do fato presuntivo de riqueza repousa o princípio da capacidade contributiva. Esta é a causa da escolha do fato. São fatos diferentes, mas que apresentam, aqui, a mesma propriedade, aquela propriedade que faz com que todos sejam próprios para ensejar a cobrança de tributos: a revelação de uma possível ou provável capacidade contributiva para os cofres do Estado. O legislador, ao criar as leis, tem que mirar o valor da capacidade contributiva e agir nos estreitos limites demarcados pela Constituição.

Destinatários são os administrados considerados em sua generalidade, destinatários são todos os que gozam de potencial aptidão para praticar o fato presuntivo de riqueza. Não podemos desprezar, outrossim, a interpretação objetiva que se dá ao fato gerador em decorrência da pertinência que detêm com sujeição passiva e a obrigação tributária, sob pena de cometimento de iniquidade.

A interpretação objetiva do fato gerador que se refere, nos remete a um diálogo entre o Imperador Vespasiano e seu filho Tito, que questiona a cobrança de tributo pela utilização das cloacas pública em decorrência do odor insuportável que exalavam. Imediatamente o Imperador responde que o tributo “não tem cheiro”, oferecendo, assim, implicitamente, a compreensão de que circunstância alheias aos elementos “necessários e suficientes” aduzidos pelo fato gerador da exação devem ser desprezados.

Na legislação pátria, o princípio da interpretação objetiva do fato gerador resta versado pelo art. 118, do CTN.

Para SABBAG¹⁵:

(...) Diante do fato tipicamente tributário, há de prevalecer em caráter exclusivo a sua análise objetiva como fator relevante, em homenagem à equivalência necessária que dá sustentação ao postulado da isonomia tributária. (...) Sendo assim, o vetusto aforismo latino impõe, na esteira do princípio da generalidade da tributação, que todos aqueles que realizarem o fato gerador do gravame poderão ser chamados a compor o polo passivo da relação jurídico-tributária, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Independentemente da ocorrência de quaisquer circunstâncias alheias ao interesse público de levar a cabo a tributação, a exação se configura quando visualizados os elementos definidos pelo fato gerador como “necessários”, ou seja, que devem estar presentes para sua configuração, e “suficientes”.

Percebe-se que os destinatários da norma jurídica podem ser quaisquer pessoas independentemente de critérios extrínsecos, o fundamental é que se comportem de acordo com o que prevê a norma jurídica definidora da exação.

¹⁵ Op. Cit, pg. 686.

Os destinatários da norma, pessoas físicas ou jurídicas, que manifestam a capacidade contributiva mediante realização dos fatos presuntivos de riqueza assim definidos pelo legislador, apenas sofrem com as consequências dos seus atos nos limites da anuência realizada mediante os representantes eleitos.

Para que seja compreendido como sujeito passivo da obrigação tributária principal, precisa revelar riqueza mediante a prática de fato gerador. A partir de então pode ser tido como contribuinte. Para que seja definido como responsável, sujeito passivo indireto da relação jurídico tributária obrigacional, deve apresentar alguma correlação com o fato gerador ou com a pessoa do contribuinte. É vedado ao legislador atribuir tal responsabilidade de maneira aleatória, não criteriosa, abusiva.

3 CONTRIBUINTE, RESPONSÁVEL E SUBSTITUTO TRIBUTÁRIOS

Partindo do pressuposto de que o Código Tributário Nacional define quais sejam os sujeitos passivos da obrigação tributária em seu art. 121¹⁶ e seguintes, trazendo em sua redação os dois conceitos inerentes ao instituto, figuras de relevância sobremaneira para a compreensão das linhas gerais e detalhes minuciosos acerca da obrigação jurídica tributária. Resta fundamental o estudo mais apurado dos conceitos dispostos pelo legislador no referido dispositivo.

A análise não apenas da sujeição passiva, mas, igualmente, das obrigações impostas por lei, tendo como objetivo a obtenção imediata de disponibilidade financeira para viabilizar a execução de políticas públicas ou facilitar a atuação da administração fiscal e coibir evasão fiscal, situações relativas à responsabilidade e substituição tributárias, se faz premente.

Imprescindível para a elucidação dos questionamentos atinentes aos institutos acima versados, a análise não apenas da sujeição passiva, mas, igualmente, dos meios processuais colocados à disposição das partes e do judiciário para materialização a pretensão deduzida em juízo de verter aos cofres o montante pecuniário quantificado mediante atividade administrativa, constitui peça fundamental da obrigação tributária e, em segundo plano, manutenção da própria estrutura estatal.

Ante sobremaneira relevância, consiste apenas numa questão de justiça interpretativa ceder um espaço especial aos conceitos inerentes à sujeição passiva tributária.

3.1 A Figura do Contribuinte

Constitui requisito de existência de qualquer relação jurídica obrigacional a observância dos sujeitos, primordial para compreensão da relação jurídica como tal.

Em termos genéricos, sujeito ativo é o beneficiário das obrigações de dar, fazer ou não fazer. Em âmbito tributário, é a pessoa jurídica de direito pública que,

¹⁶ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

nos moldes da competência tributária albergada pelo texto constitucional, faz valer suas prerrogativas, titularizando, assim, o direito de exigir o cumprimento da obrigação nos termos anteriormente definidos por lei específica. As condutas posteriormente adotadas pelo sujeito passivo devem observar o interesse do titular.

Já o sujeito passivo pode ser definido como indivíduo sobre o qual é deduzido o direito potestativo daquele. É o indivíduo obrigado a adotar uma dada postura no interesse da Administração (seja dando, fazendo ou não fazendo algo).

A relação tributária segue esse mesmo parâmetro, outrossim, apresenta regras que a peculiariza frente às demais, sobretudo o caráter estritamente pecuniário a ela inerente – em algumas situações, sobretudo aquelas em que conduta do sujeito passivo definida como delituosa, há imposição de sanção criminal -, conforme dispõe o art. 113, § 1º, CTN. Porém, interpretar obrigação tributária unicamente a partir do caráter patrimonial implicaria em desprezo à obrigação acessória, que, conforme o próprio legislador aduz mediante o art. 115 do CTN, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal e se dá no interesse do recolhimento.

O contribuinte é sujeito passivo direto no seio da relação jurídica tributária, ou seja, é o sujeito sobre quem recai com precedência o dever de realizar, nos termos definidos pelo CTN, o adimplemento pecuniário da obrigação.

De acordo com as palavras de SABBAG¹⁷:

Contribuinte: é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Assim, o contribuinte é o sujeito passivo direto. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou multa) e a que participou diretamente do fato imponible, dele se beneficiando economicamente. Daí se evidencia a natureza econômica na relação entre contribuinte e a situação que caracteriza o fato gerador, uma vez que o CTN adotou um critério econômico de incidência: cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrência do fato imponible, desconsiderando os critérios territorial e de cidadania. (grifo nosso)

Elementarmente, conforme assevera o respeitável tributarista, o contribuinte estabelece uma relação de natureza pessoal não apenas com o Fisco, mas com o próprio fato gerador. Compreendemos tal relação como “geometricamente linear”, pois inexistente terceira pessoa interposta dando azo à formação de um emaranhado de relações. Há apenas Administração Pública e administrado, Fisco e contribuinte, credor e devedor. Tendo em vista a generalidade conceitual posta pelo

¹⁷ Op. Cit, pg. 711.

legislador, nada mais pertinente do que atribuir o título de sujeito passivo direto ao contribuinte.

Ao tecer comentários acerca do instituto fato gerador, tivemos a oportunidade de aferir sua conotação econômica que justifica a sua escolha como tal pelo legislador constituinte. Apenas fatos que revelam riqueza despertam o interesse do legislador, como a aquisição de disponibilidade econômico, comercialização de mercadoria, prestação de serviço, alienação de bem imóvel, etc.

O legislador constituinte, ao atribuir competências aos sujeito ativos definidos pelo art. 145 da CF/88, limita seu universo de atuação definindo o elemento nevrálgico que peculiariza o fato gerador: estar atrelado à atividades lícitas com plano de fundo econômico.

O contribuinte, de alguma forma, auferir benefício econômico da relação cuja relevância jurídica resta reconhecida, por isso, o ente tributante competente institui o tributo e faz nascer a relação obrigacional com o objetivo de compartilhar com os demais administrados os benefícios auferidos por um só.

Porém, há situações excepcionais no universo tributário, conforme deduzimos anteriormente, que, inobstante constatarmos a manifestação de riqueza pela pessoa física ou jurídica, a relação obrigacional não resta formada e, conseqüentemente, a tributação não incide. Isso se dá em decorrência das imunidades e isenções ofertadas pela Constituição Federal e legislação infraconstitucional, respectivamente.

A capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte, elemento subjetivo decorrente da revelação do fato gerador pelo sujeito passivo direto, por sua vez, traduz a “razoabilidade” inerente à obrigação, não devendo atentar a qualquer critério exógeno.

A capacidade civil não reflete de maneira decisiva na relação. O contribuinte considerado civilmente incapaz, por ainda não atingir a capacidade definida por lei ou por motivo de incapacidade superveniente, pode revelar o fato gerador de determinado tributo e sofrer com a respectiva exação sem que o argumento da não tributação representado pela incapacidade civil mereça prosperar.

Assim, o contribuinte é aquele que está sujeito em potencial à tributação, e posteriormente, efetivamente revela riqueza ao praticar atos estritamente compatíveis com o que dispõe o veículo abstrato indutor da obrigação, doutrinariamente denominado hipótese de incidência. Contudo, há situações que destoam desse

raciocínio, colocando um indivíduo que não revela riqueza como obrigado a responder pelo adimplemento do débito.

Em termos abstratos, este indivíduo continua não sendo contribuinte, no entanto, contribui, na prática, com o ente federativo. Isso decorre da constatação de responsabilidade pelo adimplemento pecuniário da obrigação ante a constatação de algum evento previsto por lei apto a ensejar tal resultado.

É o que ocorre quando nos vemos diante de dissolução irregular da sociedade empresária, Inobstante inicialmente ser sufragada como contribuinte, a simples constatação de indícios que ensejam o redirecionamento da ação de execução fiscal em desfavor do terceiro induz com que este responda pelo integral adimplemento da obrigação a partir de seu patrimônio pessoal.

3.2 Responsabilidade e substituição tributárias

Inobstante não haja titulação específica vazada no ordenamento jurídico pátrio para um e outro instituto, como conceitos e elementos próprios, faz-se sobremaneira relevante apresentar argumentos doutrinários acerca dos institutos da substituição e responsabilidade tributárias. Todavia, como teremos a possibilidade de visualizar, tal discernimento é deduzido apenas na seara doutrinário. Em que pese o entendimento doutrinário favorável ao discernimento lógico, o legislador apenas prevê um como gênero (responsabilidade), do qual o outro constitui espécie (responsabilidade por substituição).

A partir da análise dos elementos inerentes à intitulada sujeição passiva indireta, nos deparamos apenas com uma modalidade especialíssima de responsabilidade contemplada pela legislação tributária, cujo objetivo primordial se limita a canalizar todos os esforços ao adimplemento do crédito constituído mediante ato vinculado de lançamento.

Para que possamos chegar à ilação de que uma dada relação jurídica induz responsabilidade, o ponto nevrálgico decorrente da identificação de alguma correlação entre o terceiro e o contribuinte ou terceiro e o fato gerador revelado pelo contribuinte. Se dá no sentido de viabilizar a arrecadação tributária, facilitando ou assegurando a arrecadação.

Acerca do que acabamos de discorrer, afirma PAULSEN¹⁸:

As relações de substituição e responsabilidade tributárias implicam a imposição de obrigações a terceiros, ou seja, a quem não é contribuinte cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato gerador. Busca-se alguma participação do terceiro para viabilizar, facilitar ou assegurar a arrecadação tributária.

A lei tributária, pertinente observar, não contempla expressamente o termo substituição tributária desvinculada da expressão responsabilidade, justamente neste ponto impera a exposta divergência. Conceitos dispostos dessa maneira podem perfeitamente ser visualizados, por exemplo, a partir da análise do regramento legal vazado pelo decreto nº 4.524/02, que regulamento o PIS/PASEP e COFINS – instituídos pelas leis complementares 7 e 70, respectivamente -, cujos arts. 4º e 5º assim dispõem:

Art. 4º Os fabricantes e os importadores de cigarros são contribuintes e **responsáveis, na condição de substitutos**, pelo recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 47 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º, Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 53, e Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 5º).

Parágrafo único. A **substituição** prevista neste artigo não alcança o comerciante atacadista de cigarros, que está obrigado ao pagamento das contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização desse produto.

Art. 5º Os fabricantes e os importadores dos veículos classificados nos códigos 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03 e 87.11, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, **são responsáveis, na condição de substitutos**, pelo recolhimento das contribuições devidas pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 48 deste Decreto (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, e Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro de 2002, art. 18).

§ 1º O disposto neste artigo não exime o fabricante ou importador da obrigação do pagamento das contribuições na condição de contribuinte. (Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002).

§ 2º A **substituição prevista neste artigo não se aplica às vendas efetuadas a comerciantes atacadistas de veículos**, hipótese em que as contribuições são devidas em cada uma das sucessivas operações de venda do produto. (...) (grifo nosso)

Nos termos do regramento disciplinado pelo art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de forma expressa a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário a terceira pessoa, excluindo a obrigação do contribuinte, ou colocando-o na posição de coobrigado supletivamente pelo recolhimento¹⁹. Todavia, há uma específica

¹⁸ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pg. 163.

¹⁹ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

situação versada pelo próprio CTN em que a responsabilidade recair sobre os ombros de terceiro que sequer apresenta algum ponto de correlação com o fato gerador. É o caso de responsabilidade que emerge no curso do processo de execução e goza do atributo de atribuir legitimidade extraordinária ao responsável pelo ato ilegal versada pelo art. 137 do CTN.

Outrossim, ocupa o mesmo status de relevância a responsabilidade de terceiro que, no entanto, é atribuída de maneira originária em virtude do crédito tributário, produto da obrigação tributária, emergir com a prática de ato contrário ao estatuto, contrato social ou à lei versada pelo art. 135 do CTN.

PAULSEN²⁰ traduz em palavras a melhor compreensão que se pode ter do instituto da substituição e responsabilidade. Segundo o Doutrinador:

O pressuposta de fato da substituição é uma situação lícita em que o substituto figura com uma certa ascendência sobre o contribuinte substituído. Normalmente, esta posição de ascendência revela-se na disponibilidade de dinheiro para ser pago ao contribuinte, o que viabiliza a retenção do montante devido pelo contribuinte ao fisco. (...)

Não há dúvida, assim, de que o instituto da responsabilidade tributária traz, num primeiro plano, a prescrição de um dever de colaborar com a Fazenda consistente em um fazer ou não fazer. A atribuição da responsabilidade propriamente aparece em um segundo momento. Frente à infração ao dever de colaboração associada ao dano que advém da ausência de pagamento pelo contribuinte, é que incide a consequência de ficar a pessoa obrigada a pagar quantidade equivalente ao tributo de que não é contribuinte ou por que responder com seu próprio patrimônio para sua satisfação.

Podemos aduzir, a título de exemplo, as situações inerentes à retenção de disponibilidade econômica ou financeira na fonte. Tal situação coloca o substituto em posição de superioridade jurídica frente ao substituído, cuja obrigação que reter os valores na fonte sobre ele recai. Na mesma toada, PAULSEN²¹ assevera:

Trata-se de uma relação em que o substituto é sujeito ativo e o contribuinte sujeito passivo, obrigado a suportar a retenção ou pagar o tributo. Mas adiante, o substituto é sujeito passivo da obrigação de fazer o pagamento dos valores retidos ou exigidos, relação em que o Estado figura como sujeito ativo. Não fazendo o pagamento, pode que seja sujeito à execução patrimonial. Ainda pode ocorrer que o substituto tenha a pretensão de que o contribuinte lhe faça o ressarcimento quanto tenha feito o pagamento sem prévia retenção nem exigência do valor do tributo, sendo que o substituto, então, é sujeito da relação em que o sujeito passivo é o contribuinte.

Traduz-se, assim, a natureza instrumental da obrigação imposta ao chamado substituto, que não revela capacidade contributiva e é apenas sufragado como instrumento em prol da arrecadação.

²⁰ Op. Cit, pg. 225/233.

²¹ Op. Cit, pg. 210.

Para SABBAG²², a substituição nada tem de peculiar, assim com a intitulada transferência, consiste simplesmente em modalidades, espécies do gênero responsabilidade. De acordo com suas palavras, a responsabilidade por substituição se dá:

Quanto a lei determina que o responsável (substituto) ocupe o lugar do contribuinte (substituído), desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, desde o nascimento da obrigação tributária, aquele – o responsável – já é o sujeito passivo. Assim, “o contribuinte é logo esquecido, não sendo ele nem sequer indicado sujeito passivo, pois o legislador já o ‘substituiu’ pelo responsável.

A responsabilidade é tida, na maioria dos casos, como implicação direta e imediata à inobservância das obrigações instrumentais impostas pela legislação tributária, cujo objetivo consiste em evidenciar a obrigação principal, nos termos legais, obrigação de dar.

Acerca das generalidades inerentes à responsabilidade, MANENTE²³ assevera de maneira clara a forma como o legislador deve impor a obrigação e os efeitos que visa auferir com tal previsão e conduta:

A propósito, etimologicamente, a palavra “responsabilidade” vem do latim *respondere*, que significa responsabilizar-se, assegurar, assumir o pagamento do que se obrigou, ou do ato que praticou.

(...) O responsável tributário é, portanto, um terceiro que foi eleito pela lei por diversas razões, especialmente como forma de facilitar, ou até mesmo, em algumas situações, propiciar, a arrecadação, que poderia se quedar ineficaz, caso assim não fosse. Todavia, o responsável é escolhido porque de alguma forma mantém uma relação indireta com o fato gerador.

Em outras palavras, o legislador pode eleger um responsável tributário que torne a cobrança do tributo mais efetiva, seja porque mais simples de se realizar, seja porque mais certa de ser cumprida em razão da capacidade econômica e financeira de suportar o ônus patrimonial, devendo, ao menos, existir certa conexão entre o contribuinte e o responsável, não podendo ser uma escolha totalmente aleatória, sob pena de acarretar insegurança jurídica.

Note o brilhante raciocínio da autora, pois é justamente essa relação entre contribuinte e responsável que permite a criação a obrigação acessória mediante a legislação tributária.

Acerca das obrigações que recaem sobre o responsável, novamente PAULSEN²⁴ menciona:

Relativamente ao responsável, primeiro é o sujeito passivo ante o Estado de uma relação que tem como objeto alguma atuação de impedir ou corrigir o descumprimento da obrigação de prestar tributo pelo contribuinte. (...) Estes deveres podem versar a respeito da elaboração de declarações quando a seus próprios negócios ou rendimentos, à prestação de informações quando

²² Op. Cit, pg. 709/710

²³ MANENTE, Luciana Nini. *A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e Suas Defesas Processuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pg. 27

²⁴ Op. Cit, pg. 210.

a outras pessoas, à boa administração fiscal de uma empresa, à representação diligente quanto às obrigações tributárias dos representados, ao cuidado com a regularidade fiscal quanto a bens ou empresas adquiridos, etc.

Ante as considerações superficiais acerca dos traços de discernimento entre substituição e responsabilidade apresentam como ilação as considerações do doutrinador acima mencionado, observamos que o instituto da substituição opera unicamente mediante conceitos instrumentais, cujo comportamento do substituto deve ser empreendido apenas como forma de permitir o ingresso imediato aos cofres públicos dos valores devidos a título de tributo.

Ao substituto não recai, *a priori*, qualquer obrigatoriedade de promover o adimplemento pecuniário da obrigação, pois ele apenas retira o montante considerado como devido do substituído para entregar ao Fisco, adotando, assim, conduta compatível com a disciplina legal. Sendo assim, e igualmente para PAULSEN²⁵:

“(...) O substituto atua como um intermediário entre o contribuinte e a Fazenda, usando sua ascendência relativamente ao contribuinte para fazer com que o tributo seja pago com o dinheiro do próprio contribuinte”.

Perceba que, em nenhum momento, de acordo com o raciocínio do doutrinador, sobeja viável concluir que o substituto deve desembolsar um dado quantitativo pecuniário para adimplir o débito decorrente da prática do fato gerador. Porém, há situações excepcionais em que isso pode ocorrer, como na hipótese de o substituto adotar a conduta nos mesmos moldes do fato gerador da obrigação acessória efetuando as retenções e utilizando-as para fins diversos que aquele definido por lei. Neste caso, o substituto deve arcar com os custos individualizados a partir de montante pecuniário que integra seu acervo patrimonial pessoal.

Outrossim, sentimos a premente necessidade de apontar pontos de convergência. O principal sobeja capitaneado pela obrigatoriedade de adotar uma certa postura ante o que impõe por lei o Fisco. Obrigação tributária acessória – e neste ponto visualizamos os institutos da responsabilidade e substituição tributárias – está condicionada à previsão pela legislação tributária, pois é o que prevê o regramento que atina ao Sistema Tributário Nacional.

Porém, o efeito vazado pelo regra do art. 113, § 3º, CTN, ao versar acerca das implicações decorrentes da não adoção do comportamento devido, não basta por si só. O descumprimento da obrigação em questão, veículo indutor da responsabilidade tributária, tem o caráter sancionatório de alçar o, teoricamente,

²⁵ Op. Cit, pg. 211.

sujeito passivo da obrigação acessória à condição de sujeito passivo de obrigação tributária principal, e mais, não deve apenas arcar com os custos equivalentes ao montante pecuniário produto da reversão da obrigação de fazer em obrigação de dar – pagamento de multa -, mas, por ter sido colocado na condição de garante, será obrigado a efetuar o adimplemento da obrigação em “substituição” ao contribuinte que revela o fato gerador da obrigação principal.

Acerca das considerações que acabamos de aduzir, PAULSEN²⁶ adota o sóbrio posicionamento:

Não somente a pena pecuniária pode resultar do descumprimento das obrigações formais. Em alguns casos, o que resulta nem mesmo tem caráter punitivo. Refiro as hipóteses em que a descumprimento de uma obrigação de fazer ou mesmo de pagar corresponde não uma penalidade, senão a condição de garante pela satisfação da dívida tributária alheia.

Tanto Leandro Paulsen, quanto Eduardo Sabbag, discorrem com méritos acerca dos institutos da responsabilidade e substituição tributárias, contudo, logramos um meio termo, pois em linhas gerais, tanto a contribuição doutrinária deveras pontual do magistrado gaúcho, quanto a do causídico, são dignas de valor e bastante plausíveis. Ambas se mostram claras e gozam de um valoroso discernimento lógico.

Contudo, pertinente ressaltar que, através de doutrina de Leandro Paulsen, a substituição tributária ocupa um âmbito jurídico teoricamente reduzido, pois está condicionada à observância, por parte do substituto, de posição de superioridade frente ao substituído, uma superioridade traduzida apenas em termos jurídicos, necessário frisar.

Eduardo Sabbag, por sua vez, aduz argumentos deveras consistentes, sobretudo ao atribuir uma conotação de responsabilidade ao instituto da substituição. Interpretar a substituição da maneira que o doutrinador faz, todavia, ao nosso ver, tolhe essa certa independência que, a princípio, é visualizada no instituto da substituição.

Para nós, a substituição, interpretada por si só, não é hábil a induzir “responsabilidade” decorrente da inobservância da obrigação posta nos termos do §2º do art. 133 do CTN. Enxergamos o instituto da substituição, nos moldes aduzidos por Paulsen, como a obrigatoriedade unicamente de prestar uma conduta. Esta deve necessariamente gozar de um fundo de responsabilidade para que possamos assim visualizar o dever de conferir adimplemento ao crédito tributário atribuído ao terceiro.

²⁶ Op. Cit, pg. 213

Acreditamos que, compreender o instituto em questão, o da substituição, como responsabilidade decorrente do ilícito, acaba por valorizar sobremaneira a convergência de condicionantes até que possamos chegar a um resultado lógico, pois, inicialmente, nos deparamos unicamente com o que denominaremos de “substituição”, ou seja, hipótese onde uma terceira pessoa, interposta à relação jurídico-tributária estatuída entre Fisco e Contribuinte e que, no entanto, não compromete a essência da relação, ao adotar uma conduta nos moldes do que prevê a legislação tributária, contribui de maneira significativa com a política tributária governamental.

Apenas o descumprimento por dessa terceira pessoa interposta à relação obrigacional implica em elemento hábil a desaguar na sua responsabilização. Visualizamos que a implicação imediata do ilícito – descumprimento da obrigação tributária acessória – tem como decorrência, agora sim, a obrigação de dar, objetivamente, pagar o tributo, anteriormente não recolhido em decorrência do descumprimento do seu dever de garante.

CASTRO²⁷, ao tratar da intitulada por ele substituição tributária, manifesta o seguinte raciocínio:

(...) a lei pode atribuir à terceira pessoa vinculada ao fato gerador o ônus da exação. Exemplo claro dessa modalidade, como já vimos, é o imposto de renda retido na fonte, em que, por força legal, a fonte pagadora é obrigada a reter e recolher aos cofres públicos o montante descontado do indivíduo que prestou serviços com ou sem vínculo empregatício. Assim, a obrigação do contribuinte (que auferiu a renda) fica excluída, passando a ser responsável aquele que pagou pelo trabalho exercido. (...) Importante observar que tal instituto se dá de forma exclusiva, sem qualquer solidariedade ou caráter subsidiário. Por imposição legal, à fonte pagadora é conferida a obrigação de reter e recolher aos cofres públicos a parcela paga a seus assalariados ou assemelhados, sob pena de, em não o fazendo, sobre si recaírem todos os ônus da exação, sem que para tanto reste-lhe qualquer direito de regresso contra o real contribuinte, haja vista que a fonte pagadora assume inteiramente o polo passivo da obrigação tributária (o que auferiu a renda), afastando por completo aquele.

O instituto em questão não pode definitivamente ser compreendido dessa maneira, já que estamos diante de três sujeitos e duas relações jurídicas, contribuinte, terceiro e Fisco.

A primeira relação jurídica deduz-se sob albergue legal entre contribuinte e Fisco, na qual aquele revela o fato gerador da obrigação principal e, em via de consequência, está obrigado a ofertar o montante pecuniário decorrente do obrigação

²⁷ CASTRO, Alexandre Barros. *Teoria e Prática do direito processual tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, pg. 89/91 apud SABBAG, Eduardo, Op. Cit, pg. 710.

ao ente estatal. A segunda relação jurídica, resta estatuída entre o terceiro e o Fisco, mediante a qual aquele deve necessariamente revelar a conduta definida pelo fato gerador da obrigação acessória, empreendendo a retenção na fonte da disponibilidade financeira e repassando, ao final, o montante pecuniário ao Fisco.

Podemos dizer, em linhas gerais, que a complexidade da relação se traduz no fato de o Fisco manter relação direta com ambos, e de substituto e substituído entabularem alguma espécie de relação civil ou trabalhista hábil a revelar o fato gerador da tributação.

O descumprimento da obrigação por parte do sujeito interposto, induz sua responsabilidade pessoal ante o Fisco. Este deve, a partir do seu patrimônio pessoal, adimplir o débito tributário que exsurge com a visualização do fato gerador ante a conduta do contribuinte.

Podemos visualizar hipóteses de responsabilidade por substituição quando diante de ato ilícito praticado pelo sócio detentor de poderes de gestão no seio empresarial, versado pelo art. 135 do CTN. O fato de o sócio fazer uso da sociedade empresária de maneira contrária ao contrato social, estatuto ou ilegal, induz sua responsabilidade pessoal, já que a pessoa jurídica é apenas manipulada. Aqui não se há de mencionar o termo “redirecionamento”, já que a responsabilidade do sócio é originária.

A ilicitude que implica em dissolução irregular pode apenas se aferida nos termos do artigo em questão, se der azo ao surgimento de obrigação tributária e, por via de consequência, ao crédito tributário. Outrossim, a responsabilidade do sócio é originária, ou seja, não cede espaço para imposição do redirecionamento.

Consoantes será debatido posteriormente, a única responsabilidade por substituição que enseja redirecionamento se dá nos termos do art. 137 do CTN, com ação de execução fiscal em curso.

Discordamos, porém, do arremate aduzido pelo respeitável autor acima colocadas, e isso se dá em virtude, sobretudo, da proibição do enriquecimento sem causa e do anacronismo visualizado traduzido com o raciocínio, pois o substituto goza sim do direito de vindicar frente ao contribuinte, em ação regressiva, o montante equivalente ao tributo deduzido do fato gerador por ele praticado.

As questões inerentes ao adimplemento da multa imposta são óbvias, representa impossibilidade de não vindicar junto ao anterior contribuinte o adimplemento delas por se tratar de sanção e, conforme o art. 5º, XLV, da CF/88,

nenhuma pena passará da pessoa do condenado²⁸. Já que consiste em penalidade de caráter pessoal e atribuída ao terceiro ante a ilicitude, a ele compete adimplir a multa.

3.3 Sujeição passiva no Código Tributário Nacional

Conforme asseverado, a lei tributária indica o sujeito passivo da obrigação e, em linhas posteriores, elucida a qual obrigação se sujeitará aquele que praticar o fato imponible ou que proporcionar, colaborar, com a sua execução. Caso se trate de obrigação principal, o sujeito deve justamente pagar o tributo ou a penalidade pecuniária. Sendo obrigação acessória, está sujeito a prestação de conduta no interesse da arrecadação.

Acerca da sujeição passiva tributária, o doutrinador PAULSEN²⁹ assim se posiciona:

As pessoas podem ser obrigadas, por lei, ao cumprimento da obrigação de pagar o tributo ou a suportarem a respectiva execução, mediante diversas formas. As posições variam muito, conforme as previsões legais. Não apenas o contribuinte, pela realização do fato gerador, mas também terceiros quando se encontrem em posições específicas ou incorram em infrações que dificultem ou comprometam a arrecadação.

O sujeito passivo da obrigação, definido como contribuinte, deve ser necessariamente aquele que realiza o fato gerador da obrigação principal, manifestando a capacidade contributiva e, conseqüentemente, obrigado a arcar com o ônus financeiro inerente ao tributo. A obrigatoriedade de recolher os valores quantificados ao final do lançamento do crédito tributário pode perfeitamente recair sobre terceiros, todavia, não é conferido ao legislador impor tal ônus aleatoriamente a quem não tenha de alguma forma participado da execução do fato imponible ou mesmo relação com qualquer espécie de ilícito cometido.

²⁸ art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...) XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

²⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, Pg.672.

Acerca das figuras do contribuinte e responsável tributários nestes moldes, SABBAG³⁰ assim compreende:

Em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (responsável tributário).

Por sua vez, de acordo com o raciocínio aduzido, aquele que ocupa a posição de responsável tributário, ou seja, inobstante não se apresentar inicialmente na condição de contribuinte, sobre ele recai o ônus de adotar determinadas condutas. Constitui a segunda figura de relevância teórica e prática para o estudo da sujeição passiva tributária.

Resta perfeitamente viável a visualização de determinadas situações em que converge à figura do contribuinte as obrigações de dar e fazer, em que, resumidamente, o mesmo indivíduo adota uma dada conduta apta a revelar o fato gerador da obrigação principal e acessória. Conforme PAULSEN³¹:

É possível – e muito comum – que uma pessoa dita contribuinte seja simultaneamente sujeito passivo de uma relação contributiva (obrigado a fazer o pagamento em nome próprio em razão da sua capacidade contributiva) e também de relações não contributivas (prestar declaração sobre a base de cálculo). Nesse último caso, não será propriamente contribuinte, mas sujeito passivo de obrigação autônoma de natureza não contributiva. Ou seja, podemos ter duas obrigações correlatas, complementares, uma contributiva, outra não contributiva, com os mesmos sujeitos, mas com título e com natureza diversa.

O legislador optou por bem, e em situações específicas, ante um dado contexto, atribuir integralmente a obrigatoriedade de verter aos cofres públicos o quantitativo designado pela autoridade competente a terceiro que não reúne características básicas para que possamos considera-lo contribuinte. Por disciplina legal, é atribuído ao terceiro o dever de efetuar o pagamento do tributo.

PAULSEN³², novamente, compreende a disciplina legal como uma forma encontrada pelo legislador de facilitar o recolhimento dos tributos:

Embora o chamamento a contribuir para as despesas públicas se dê em face do contribuinte, que revela a capacidade contributiva, a necessidade de assegurar e facilitar a tributação faz com que o legislador tenha de impor obrigações formais e materiais a terceiros, de modo que estes participem dos atos de arrecadação do crédito tributário.

³⁰ Op. Cit, pg. 709

³¹ PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*, pg. 204.

³² PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, pg. 939.

É dada a nós a possibilidade de corroborar as afirmações aduzidas. Por questões lógicas, o legislador optou por bem discernir os dois institutos inerentes à sujeição passiva.

Conforme aduzimos anteriormente, há situações excepcionais em que, inobstante a revelação da capacidade contributiva pelo contribuinte, a obrigatoriedade de arcar com os ônus financeiros do tributo recai sobre terceira pessoa.

Imprescindível, outrossim, tecer breves considerações acerca da solidariedade passiva para o adimplemento do tributário, tratada no âmbito da sujeição passiva e que traz regras de coobrigação para adimplemento do débito em questão, disciplinados pontualmente pelos arts. 124 e 125 do CTN³³.

Na solidariedade, em regra passiva, teremos um quantitativo maior de contribuintes no entorno do mesmo fato gerador, ou circunstâncias legais que indiquem a solidariedade.

Na solidariedade, visualizamos um número significativo de indivíduos obrigados a arcar com o ônus financeiro do tributo e, no polo oposto, o sujeito ativo do crédito – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – detentor da prerrogativa de vindicar junto a qualquer um destes o adimplemento pecuniário da obrigação.

A solidariedade, outrossim, não comporta benefício de ordem, ou seja, um dos sujeitos passivos não pode alegar que o adimplemento da obrigação deve, inicialmente, ser vindicado ante outrem, o fisco pode e deve, sim, vindicar o adimplemento ante qualquer dos coobrigados. O fato de não comportar benefício de ordem traduz a disciplina de que todos respondem com todo o patrimônio que é possível dispor pelo adimplemento da obrigação.

Apenas em direito de regresso, tendo em vista que o pagamento realizado por um dos contribuintes beneficia os demais coobrigados, o contribuinte que honrou

³³ Art. 124. São solidariamente obrigados:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo Único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

a obrigação pode vindicar o reembolso do montante ofertado por parte dos demais que eram igualmente obrigados.

Disposições de vontade de cunho privado, outrossim, não podem ser opostas perante o fisco³⁴. Pertinente ressaltar, todavia, que, inobstante a disposição de que as convenções particulares não poderão ser opostas à Fazenda Pública, nada impede o exercício do direito de regresso, o que nos permite afirmar que é perfeitamente possível o exercício de tal direito, tendo em vista a manifestação favorável em âmbito civil.

A responsabilidade terceiros pode ser, outrossim, visualizada na espécie de responsabilidade por sucessão. As hipóteses de visualização da responsabilidade estão amplamente previstas no Código Tributário e estão relacionadas à aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento empresarial, encerramento das atividades empresariais sem o devido adimplemento pecuniário das obrigações fiscais e constituição posterior de uma nova sociedade empresária (previsão dos arts. 130, 131, 132 e 133, do CTN).

Outrossim, vige a responsabilidade tributária em decorrência da prática de infração, conforme colocamos, consiste em responsabilidade por substituição. A norma de responsabilidade em questão resta prevista pelos arts. 134 e 135 do CTN, atribuindo responsabilidade pessoal aos infratores que, mediante conduta ilícita, revela o fato gerador de tributo dando origem a obrigação tributária e, por via de consequência, ao crédito tributário.

Em linhas gerais, temos a adoção, por pessoa jurídica, de uma determinada postura nos moldes do que dispõe o fato gerador da obrigação tributária pelo destinatário na norma jurídica obrigacional. Apenas mediante a realização da aferição dos elementos quantitativos e qualitativos mediante procedimento administrativo tributário, é possível materializar a aplicação do artigo em questão, pois, apenas assim, será aferido se o diretor da pessoa jurídica promoveu a prática de atos que consubstanciam a obrigação tributária de maneira viciada, representado por contrariedade ao estatuto, contrato social ou ilicitude. Inobstante, *a priori*, não tenha manifestado a capacidade contributiva, já que a autoridade competente avaliará de maneira elementar o dolo e a ilicitude da conduta.

³⁴ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Nos deparamos, assim, com a substituição em virtude da ilicitude, hábil a dar causa à obrigação de adimplir o crédito tributário. Defendemos que o lançamento é necessário, conforme debateremos posteriormente, justamente para avaliar o dolo da conduta do sócio gerente e conferir aplicabilidade adequada aos regramentos de direito material pertinentes

Por fim, a responsabilidade decorrente de ilicitude, nos termos dos arts. 136, 137 e 138 do CTN, que emerge com a prática dolosa de conduta ilegal.

Neste caso, a partir da interpretação dos dispositivos em questão, observamos a responsabilidade de terceira pessoa interposta, que adota comportamento prejudicial não apenas ao Fisco, mas, igualmente, à própria pessoa jurídica. A aferição da responsabilidade se dá apenas no curso da ação de execução, com o reconhecimento da legitimação extraordinária promove atos ilícitos que desaguam na dissolução irregular da sociedade empresária. Neste caso específico, estamos diante do instituto do redirecionamento, que promove a legitimação extraordinária do sócio com poderes de gestão, cujo nome resta inscrito no título executivo, responsável pela extinção precoce da sociedade empresária.

4 LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O procedimento administrativo tributário constitui instituto especializado do Direito Tributário, tido como produto de uma sucessão de atos praticados por autoridade competente (auditor fiscal ou outra que o faça as vezes) com fulcro na lei. Procedimento imprescindível para constituição do crédito tributário, que goza de tal características em decorrência do que prevê o Código Tributário Nacional ao sufragar como pressuposto para sua realização a visualização de uma hipótese de incidência, revelação do fato gerador e, conseqüentemente, formação da obrigação tributária.

O lançamento é tido como resultado palpável da obrigação, é o ato administrativo que visa conferir certeza quanto a elementos primordiais – sujeito passivo, multa imposta, juros e dispositivo de lei violado, por exemplo – e, sobretudo, atribuir feição quantitativa à obrigação.

Em decorrência das limitações constitucionais ao poder de tributar imposto aos entes tributantes, sobeja imprescindível assegurar a aplicação do princípio da legalidade para que possamos obter um resultado razoável no sentido de conter a voracidade fiscal do Estado, com garantia do contraditório, ampla produção probatória e obediência ao duplo grau de jurisdição, que também se impõe em âmbito administrativo, tido, nos termos do Pacto de San Jose da Costa Rica, considerado norma supralegal, como garantia infraconstitucional albergada ao contribuinte.

4.1 Notas introdutórias acerca da atividade da administração fiscal

A execução fiscal, procedimento judicial vinculado que segue o regramento previsto pela Lei 6.830/80³⁵ e apenas subsidiariamente as disposições contidas no Código de Processo Civil, possui caráter constrictivo e visa primordialmente conferir satisfação patrimonial da pretensão executória da Fazenda Pública que emerge com a não satisfação ordinária da obrigação tributária.

Até que cheguemos à fase de cobrança judicial, faz-se necessário avançar, nos termos do art. 142 do CTN³⁶, por uma fase preliminar, dirigida por autoridade

³⁵ Cf. Brasil. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

³⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato

competente, cujo objetivo consiste em identificar circunstâncias palpáveis que venham a apontar quem efetivamente é o devedor do montante pecuniário materializado com o crédito tributário, ante o reconhecimento de ocorrência do fato gerador.

Pertinente observar com atenção o que dispõe o Decreto-lei 70.235/72³⁷ e Decreto 7.574/2011³⁸ acerca da matéria, sobretudo, visualizar o que nos apresenta em termos de exercício do contraditório a partir da notificação.

Até que a Fazenda Pública ingresse na esfera judicial levando a pretensão de obter a satisfação do crédito tributário ou não tributário anteriormente constituído e não satisfeita em decorrência de circunstâncias alheias ao interesse público em verter aos cofres os valores documentalmente discriminados e decorrentes da realização efetiva por parte do administrado do fato gerador, faz-se necessário a realização de uma sucessão de atos pela autoridade competente. São atos que, a princípio, independem de manifestação de vontade de terceiros alheios à estrutura administrativa, bem como, em muitos casos, a participação efetiva do próprio contribuinte no sentido de elucidar questão inobservadas pela referida autoridade.

Em muitas ocasiões sequer lhe é ofertada a possibilidade de exercício do contraditório e ampla defesa – direito fundamental com status de cláusula pétrea e previsto pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Necessário, outrossim, evidenciar a peculiaridade que norteia a constituição de crédito decorrente de lançamento por homologação, em que o contribuinte, ao cumprir a obrigação acessória, reconhece a realização de conduta considerada fato imponível nos mesmo moldes dispostos abstratamente e define os limites em que o mesmo ocorreu a partir do cumprimento daquela obrigações e, sobretudo, antecipa o recolhimento dos valores apontados como devidos.

Inobstante o sem número de afirmativas conferindo aos documentos oriundos do cumprimento obrigação acessória realizada pelo contribuinte o status de

gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

³⁷ Cf. BRASIL. Decreto-lei nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

³⁸ Cf. BRASIL. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

confissão irretratável de dívida, compreendemos que tal ato não pode assim ser interpretado por motivos óbvios e dispostos no próprio Código Tributário Nacional.

A fase preliminar que doravante trataremos diz respeito ao procedimento administrativo tributário, sucessão de atos realizados no seio das repartições fiscais e que objetiva conferir observância ao princípio da legalidade na administração pública e identificar com limpidez a existência da obrigação tributária, com a identificação dos pontos imprescindíveis para que possamos conferir ao produto do referido processo devido valor jurídico, com o montante pecuniário devido (art. 3º, do CTN), a multa imposta e o sujeito passivo do crédito, bem como o seu responsável tributário, se houver. Em outras palavras, mediante o lançamento a autoridade competente afere os critérios quantitativo e qualitativo inerentes à obrigação formada.

Conforme BOTALLO³⁹, atos que antecedem o lançamento devem, igualmente, ser encarados com a devida relevância. Assim, em seus comentários ao art. 34 do Decreto 7.574/2011, pois:

Elas visam, em última análise, fundamentar adequadamente a cobrança de tributo, tendo em vista as exigências do contraditório ou eventualmente evitar a própria instauração do processo administrativo fiscal, nos casos em que, ciente da existência de procedimento fiscalizatório, o contribuinte opta pelo recolhimento do tributo (art. 34, “caput”, “in fine”). Deve ser lembrado que nesta fase que antecede a instauração do processo, o ônus da prova cabe à Fazenda (art. 25), de sorte que as prestações a cargo do contribuinte nesse contexto, expressam o dever de colaborar que lhes cabe.

Pautamos nosso estudo na decreto n. 70.235/72, recepcionado pela ordem jurídica vigente com “status” de lei ordinária, que consiste no regramento legal de específica obediência por parte da autoridade administrativa federal competente para realizar o lançamento fiscal.

4.2 Procedimento administrativo para constituição do crédito tributário

De acordo com a mais abalizada doutrina civilista, sobretudo FARIAS e ROSENVALD⁴⁰, as obrigações civis decorrem da manifestação de vontade bilateral ou plurilateral de sujeitos capazes no sentido de assumir o compromisso de realizar uma determinada conduta jurídica e fisicamente possível, ou entregar um determinado bem com o escopo de auferir, em contrapartida, alguma benesse.

³⁹ BOTALLO, Eduardo Domingos. Processo Administrativo Tributário (Comentários ao Decreto nº 7.574/2011 e à Constituição Federal. São Paulo: DIALÉTICA, 2012, Pg. 39.

⁴⁰ Op. Cit, pg. 10.

Ante as situações, em regra, de paridade que observamos em âmbito civil, pertinente aduzir a livre manifestação de vontade no sentido de exercer a liberdade contratual, condicionante que conferem aos sujeitos que se obrigam a prerrogativa de definir os limites da relação e obrigações que recaem sobre cada uma das partes, bem como as possibilidades de interromper abruptamente a relação a partir das condicionantes definidas pelas partes. Contudo, no que concerne às obrigações tributárias, tal feição sobeja deveras peculiar.

Nos termos do art. 3º do CTN, tributo é toda prestação que decorrem de lei e deve ser traduzido em moeda, ou cujo valor nela seja possível se exprimir, não sendo oriunda de sanção pela prática de ilícito, e que depende de atividade administrativa para sua elaboração⁴¹. Ressaltamos pontualmente o último item do raciocínio aduzido pelo legislador, pois condiciona a cobrança do tributo à atividade administrativa.

As consequências do procedimento de definição dos elementos quantitativos e qualitativos acima aduzidas refletem diretamente na responsabilização de terceiros ante a frustração provocada à Fazenda Pública por sua conduta ilícita. É esta a inteligência do regramento geral tributário (arts. 135 e 137, do CTN), aplicado em combinação com a lei de execução fiscal⁴².

A constituição do crédito tributário ou não tributário ocorre mediante tal atividade administrativa, cujo procedimento se dá nos termos das espécies previstas pelo Código Tributário Nacional.

Vamos canalizar nossos esforços ao estudo exclusivo do crédito decorrente de obrigação tributária para que assim possamos facilitar a análise da matéria e contextualizar o trabalho com o tema proposto.

O procedimento administrativo tributário, objetivamente denominado lançamento, consiste nesta sucessão de atos logicamente definidos e que, conforme aduzimos anteriormente, desaguam no crédito tributário. A partir do momento em que se dá a constituição do referido crédito, o contribuinte é notificado para que,

⁴¹ Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁴² 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. (Código Tributário Nacional)

necessariamente, adote uma das duas condutas ofertadas pelo legislador: recolher dentro de um determinado prazo os valores documentalmente deduzidos ou impugnar o lançamento dando ensejo ao contencioso administrativo tributário.

Para SILVA⁴³, a especificidade dos procedimentos deve ser amplamente interpretada:

O procedimento administrativo de apuração do crédito não se confunde com o procedimento administrativo de impugnação do lançamento e com o procedimento administrativo de inscrição do crédito. O processo pode ser o mesmo nos três casos, mas os procedimentos a serem seguidos são distintos. O procedimento administrativo de apuração do crédito culmina no ato de lançamento do crédito. Daí para frente outros procedimentos devem ser seguidos até a efetiva inscrição do crédito em dívida ativa.

Concordamos com a titulação conferida pelo respeitável doutrinador, pois, consoante cediço, o procedimento se apresenta de forma estratificada. Uma teia de atos consubstanciados com um único fim e obedecendo fases distintas. A fase subsequente depende necessariamente da observância da fase precedente, outrossim, o legislador, mediante redação conferida ao art. 142 do CTN, opta igualmente pelo termo procedimento.

Acerca da titulação, converge a doutrina de CARVALHO⁴⁴ ao defender:

Estamos em crer que é imperiosa a distinção entre processo e procedimento. Reservemos o primeiro termo, efetivamente, à composição de litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do Poder Judiciário. Procedimento, embora sirva para nominar também a conjugação dos atos e termos harmonizados na amplitude da relação processual, deve ser o étimo apropriado para referir à discussão que tem curso na esfera administrativa.

A título de exemplo, sobeja extremamente impertinente, infundado, ilógico, asseverar que o contribuinte deseja impugnar um crédito tributário não sujeito a apuração preambular mediante lançamento, pois sem lançamento não se há de falar em crédito, sem crédito tributário constituído não há o que impugnar.

Impertinente asseverar, outrossim, que a Procuradoria Geral da Fazenda pode imediatamente inscrever em dívida ativa suposto crédito tributário que não se sujeitou ao anterior crivo do lançamento, se valendo apenas dos instrumentos deduzidos com o cumprimento da obrigação acessória.

Todavia, ressaltamos especificamente que a impugnação e a inscrição do crédito em dívida ativa não se apresentam como sucessões lógicas, de modo que a

⁴³ Op. Cit, Pg. 54.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança Jurídica no CARF. In: ROSTAGNO, Alessandro (coord). *Contencioso Administrativo Tributário: questões polêmicas*. São Paulo: NOESES, 2011, pg. 10.

inocorrência daquele exclui a realização deste. Absolutamente não. É possível a realização deste sem a ocorrência daquele.

Conforme SABBAG, quando estivermos diante de uma obrigação imposta por texto de lei e que coloca em polos distintos o Poder Público e o contribuinte, devemos visualizar necessariamente uma sequência lógica, partindo inicialmente da hipótese de incidência – a previsão em abstrato da relação -, seguindo para observância do fato gerador – produto da subsunção entre hipótese de incidência e fato imponible -, na sequência, visualização da obrigação tributária decorrente da subsunção e, por fim, nos deparamos, e apenas aqui, com o lançamento⁴⁵.

O ato de constituição do crédito tributário mediante procedimento administrativo em nada se confunde com a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, que nos propomos a discorrer posteriormente com mais vagar. A constituição do crédito consubstancia um direito do qual goza o ente federativo competente, enquanto a inscrição do crédito tributário em dívida ativa decorre da pretensão de vindicar o adimplemento judicial do crédito anteriormente constituído e não satisfeito ordinariamente.

AMARAL⁴⁶ chama atenção acerca do equívoco em confundir os dois institutos e apresenta características distintivas:

“No decorrer do processo administrativo tributário (desde a formalização da lide até decisão final), a Fazenda Pública fica impedida de ajuizar a ação de execução fiscal, em face da suspensão da exigibilidade do crédito tributário – art. 151, III, do CTN, não pode ter início a contagem do prazo prescricional. Nessa ordem de ideias, a prescrição somente começará a correr quando estiver encerrada essa revisão do lançamento. Não é outra razão, aliás, que o art. 174 do mesmo Código, tratando da prescrição da ação para cobrança do crédito tributário, fixa, como marco inicial de contagem a constituição “definitiva” do lançamento.”

Conforme sobeja possível notar, ambos são produto de atividade administrativa plenamente vinculada e imprescindivelmente realizada por autoridade competente, todavia, aquela consiste numa fase administrativa de constituição, nascimento do crédito tributário, de definição das molduras quantitativa e qualitativa, momento de identificação das linhas gerais acerca do crédito fiscal que culminará na notificação do devedor para recolher os valores cobrados ou, se assim entender, impugna-lo.

⁴⁵ Op. Cit, pg. 683.

⁴⁶ AMARAL, Paulo Adyr Dias. *Processo administrativo tributário e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, pg. 134.

Já a inscrição em dívida ativa pressupõe a não realização do desejado adimplemento do crédito tributário em âmbito administrativo no interregno temporal ofertado para tanto, ou do não provimento da impugnação apresentada pelo sujeito passivo – que deu azo à instauração do contencioso administrativo tributário - cujo resultado consiste na realização de um novel ato de controle administrativo, onde a autoridade competente é outra, útil para corroborar os dados dispostos naquele.

O produto do ato de inscrição goza de relevante natureza jurídica instrumental, pois, com o exercício da competência conferida à Procuradoria da Fazenda pelo CTN e pela Lei nº 6.830/80, consubstanciado na inscrição do crédito em Dívida Ativa, temos um instrumento disposto pelo Código de Processo Civil para conferir embasamento da ação de execução fiscal proposto com o escopo de obter a satisfação pecuniária doravante com uso das vias coativas. O produto da inscrição do crédito tributário consiste na elaboração da Certidão de Dívida Ativa, que nos propomos a discorrer com mais vagar posteriormente.

4.3 O contencioso administrativo tributário

Há situações diversas, conforme anunciamos, em que o contribuinte tempestiva e oportunamente discorda da cobrança aduzindo circunstâncias das mais diversas para escapar do aparelho fiscal estatal. Para tanto, promove, nos termos do que prevê o Decreto-lei 70.235/72, a impugnação do lançamento empreendido por autoridade fiscal.

O impugnante apresenta suas considerações com fulcro em um vasto elemento de prova, se assim optar, à autoridade decisória inserida no âmbito da Administração Pública que ocupa cargo diverso frente àquela que realizou o lançamento, objetivando, mediante sua insatisfação, obter, sobretudo, o controle da legalidade do ato administrativo anteriormente editado.

Acerca desta fase, o art. 14 do decreto-lei nº 70.235/72 traduz com precisão os conceitos inerentes à reação do interessado, dispondo que a impugnação tem o poder de instaurar a fase contenciosa⁴⁷.

⁴⁷ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

No tocante à instauração da fase litigiosa, BOTALLO⁴⁸ assevera em seus comentários ao art. 56 do Decreto 7.574/2011, regulamenta o processo de determinação de créditos tributários da União, que:

Este artigo instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo tributário, providência que cabe ao sujeito passivo e se materializa pela apresentação de impugnação às exigências objeto do auto de infração ou notificação de lançamento. O dispositivo em apreço, quando comparado com os preceitos equivalentes do Decreto nº 70.235/72 (seus arts. 14 e 15) revela muito maior preocupação no sentido de adequadamente atender ao dever de cientificar o sujeito passivo da existência da exigência, na correta consideração de que o direito ao conhecimento é um dos fundamentos essenciais em que se sustentam as garantias do contraditório e da ampla defesa, de sorte que não havendo adequada consideração à sua importância, a consequência se traduz na manifesta nulidade do processo de cobrança de tributos.

(...) A impugnação deve ser entregue à unidade da Receita com jurisdição sobre o domicílio fiscal do sujeito passivo, ou enviada por via postal, por meio de indicação no aviso de recebimento, do destinatário e o número do protocolo do processo correspondente. Na hipótese de inexistência de documento (aviso de recebimento) prevalece a data posta pelo correio no envelope que contiver a remessa. Havendo pluralidade de sujeitos passivos, o prazo para apresentação de impugnação será contado individualmente, não prevalecendo no caso, critério similar ao que prevalece no processo judicial, onde, havendo penalidade de litisconsortes, os prazos, em geral (art. 191), são contados em dobro no caso de se representarem por advogados diferentes. Cabe assinalar ainda que a impugnação oferecida fora do prazo não é considerada como tal, não produzindo as consequências dela decorrentes (...).

Com a efetiva instauração do contencioso administrativo tributário, que representa teoricamente a dedução em âmbito administrativo de interesses convergentes no sentido de realização do controle da legalidade do procedimento que desagua na constituição do crédito tributário, o contribuinte passa a ter voz com a instauração da nova fase do procedimento. A insatisfação resta deduzido pelo impugnante em desfavor não do servidor, pois é esta a inteligência do art. 27 da Decreto-lei nº 70.235/72, combinado com o art. 61 do Decreto nº 7.574/2011.

De acordo com as palavras de BOTALLO⁴⁹, ao tecer comentários ao referido artigo do decreto:

O dispositivo trata da competência para julgamento em primeira instância de processos fiscais, remetendo-a para as Delegacias de Julgamento, órgão de deliberação interna e natureza colegial da Delegacia da Receita Federal do Brasil. A estes órgãos cabe a observância das normas que fazem parte dos fundamentos constitucionais do processo administrativo tributário, especialmente as que fundamentam as garantias dos direitos do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, de que são titulares os sujeitos passivos.

⁴⁸ Op. Cit, pg. 68/69

⁴⁹ Op. Cit, pg. 74.

Tal competência resta exercida por órgão colegiado de natureza administrativa, elaborando ao final um acórdão, devendo conferir, conforme as palavras do autor, observância a normas constitucionais e as demais que norteiam os o procedimento administrativo fiscal, como é o caso do contraditório. Todavia, na quase totalidade dos casos, se observa um desprezo pelo direito fundamental, que se dá com a imediata inscrição do crédito e ajuizamento da respectiva ação.

Caso o contribuinte não se utilize dessa prerrogativa, ou seja, mantenha-se inerte, estaremos diante de um silêncio que implica em presunção de concordância tácita com o crédito constituído. Para SILVA⁵⁰:

O procedimento administrativo resultante da impugnação do lançamento, a bem da verdade, integra o chamado “contencioso administrativo”, através do qual se contende ou surge uma contraposição de ideias, ações ou interesses. Em relação a este tipo de procedimento administrativo configura-se uma pretensão resistida dos órgãos competentes. Nota-se quem enquanto o processo administrativo cumpre os caminhos traçados pelo procedimento administrativo de apuração do crédito, não há que se falar em pretensão resistida do sujeito ativo. A pretensão encontra oposição ou resistência somente quanto o interessado apresenta a sua impugnação ao lançamento de crédito. Inexistindo impugnação ao lançamento, se presume ter havido consenso tácito ou expresso do sujeito passivo da obrigação.

Sabias palavras do nobre autor, porém não visualizamos o colorido de pretensão no recurso administrativo de impugnação, outrossim, com o efetivo exercício do direito de contraditório não se opõe qualquer resistência. Somos partidários da tese de que a impugnação, quando assim realizada, reitero, adota o objetivo de empreender o controle da legalidade do procedimento administrativo de lançamento.

Seguimos a doutrina de ROCHA⁵¹, ao defender que em sede de processo administrativo tributário o escopo primeiro é de conferir observância ao princípio da legalidade, regente da administração pública. Segundo o respeitável autor:

Restou aduzido até o presente momento neste estudo, o processo administrativo fiscal trata-se de um instrumento constitucionalmente pautado da controle da legalidade dos atos administrativo-tributários. O único ato ilibado para a constituição do crédito tributário (ao menos nos casos de infrações cometidas pelos sujeitos passivos que não tenham sido pelos mesmos declarados às autoridades fazendárias) é a lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento, cuja legalidade, conforme afirmado no parágrafo anterior, pode ser questionado perante a Administração Pública.

Entendemos que neste âmbito resta inconcebível falar em pretensão desassistida, conteúdo da demanda, com aptidão para dar origem a uma ação judicial,

⁵⁰ Op. Cit, Pg. 66/67.

⁵¹ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pg. 279.

pois não nos deparamos com ofensa tamanha que possa ensejar a intervenção do judiciário mediante sua provocação pelo interessado. Em âmbito administrativo o procedimento deve ser realizado como forma de controle dos atos da Administração Pública e otimização da sua atuação frente os administrados.

Pretensão resistida é aquela com aptidão de ensejar o ajuizamento de ação com a formação de uma relação jurídica em que há oposição de interesses entre as partes, cuja aptidão seja a de oferecer a justa composição da lide, não se observa em âmbito administrativo fiscal.

Acerca da imprescindível legalidade inerente ao procedimento administrativo tributário, assevera CARVALHO⁵²:

Fiquemos com a afirmativa de que o procedimento administrativo tributário se traduz num plexo de formalidades, **armadas para o escopo de exercitar o controle da legalidade de certos e determinados atos administrativos, como o lançamento, a imposição de penalidade e a notificação**. De ver está que outros existem, suscitando também um controle de legalidade, e nesta medida seria admissível afirmar que todo ato administrativo deve estar submetido à verificação de sua legitimidade(...).

Desse modo, sempre que dúvida pairar sobre o teor de juridicidade do lançamento, por exemplo, caberá ao sujeito passivo impugnar o ato, suscitando aquele controle. Desencadeará, assim, uma cadeia de outros atos e termos, propiciando o ensejo para a decisão de primeira instância, que nada mais é que a manifestação de um órgão superior (à autoridade competente para realizar o lançamento) acerca da validade do ato praticado. Insatisfeito, ainda, o particular pode interpor recurso da decisão expedida pelo órgão a quo, provocando, novamente um controle de legalidade, agora mais especializado, e cercado de prerrogativas mais solenes e importantes (...). (grifo nosso)

Compreendemos que a impugnação promovida, outrossim, não goza de natureza de ação, ou seja, não visa romper a inércia de órgão administrativo competente. Atribuímos a ela, sim, natureza recursal. Por meio de impugnação ofertada tempestivamente, o contribuinte busca a revisão dos atos eivados de vício praticados pela autoridade competente com aptidão de ensejar ofensa à legalidade em matéria tributária e, conseqüentemente, a quaisquer outras garantias conferidas ao contribuinte. Aduz como objetivo a revisão da legalidade do lançamento.

Com a impugnação, conforme aduzimos, resta apenas instaurada uma nova fase do procedimento, uma fase em que a efetiva participação do contribuinte goza de fundamental relevância, a fase contenciosa. De acordo com as palavras de CARVALHO⁵³:

A realização desse cânone tem como corolário imediato que se estabeleça uma seqüência contraditória, em que a Administração e o administrado se

⁵² Op. Cit, pg. 24/25

⁵³ Op. Cit, pg. 19.

coloquem numa situação de equilíbrio, apta a propiciar o desdobramento do feito e ensejar a edição do ato conclusivo, para o qual propende.

(...) A cada iniciativa do particular corresponde um ato ou uma providência da Fazenda, de tal sorte que se configura a contradição inspiradora do procedimento, enquanto cadeia de atos e termos, associados orgânica e harmonicamente, para o fim deliberado de obter-se um ato final, substanciador da vontade administrativa. A recíproca também é verdadeira, uma vez que ***todo o ato administrativo suscita, ou pode suscitar (não se tratando da manifestação derradeira), um pedido de revisão, uma peça impugnatória, ou um recurso.*** (grifo nosso)

Assim, a impugnação não deve ser compreendida como forma de o contribuinte inaugurar um relação jurídica com o objetivo de conter aos avanços estatais e apta a ensejar a formação de uma lide. Tal pretensão, propriamente falando, apenas exsurge nas hipóteses de manutenção da higidez do lançamento tributário após a apreciação da impugnação ou nos casos em que o contribuinte é regularmente notificado e não se manifesta.

Entendemos, outrossim, que pretensão apenas exsurge para o sujeito passivo na hipótese de se deparar com ofensa tamanha a direitos e garantias fundamentais perpetrada pela autoridade fiscal capaz de desafiar o remédio constitucional do mandado de segurança.

Como forma plena de alcançar a legalidade, a obediência aos princípios do contraditório e ampla defesa e ao devido processo legal em âmbito administrativo, defendemos a fundada necessidade da administração fiscal fazer menção, igualmente, ao nome do responsável tributário e a ele ofertar prazo para impugnação, já que crédito inscrito em desfavor de pessoa jurídica comportam corresponsabilidade. Logo, sobeja pertinente assim proceder como forma de assegurar inicialmente a higidez patrimonial dos administrados e posteriormente a satisfação da obrigação tributária.

Para posterior e hipotético ajuizamento, imprescindível a menção ao nome do garante no título que constitui embasamento da ação, pois qualquer ofensa à lei cuja implicação imediata seja considerada dissolução irregular enseja o redirecionamento da ação de execução em desfavor de sua pessoa. A inscrição de seu nome aduz como objetivo a otimização da técnica instrumental executiva, pois se não houver menção de seu nome não deve o Fisco se voltar contra qualquer dos considerados responsáveis.

4.4 A imprescindibilidade do lançamento como forma de obediência ao princípio da legalidade

Inobstante as considerações alhures aduzidas, não podemos deixar de especificamente reforçar o imprescindível respeito ao primado da legalidade em matéria tributária.

Inobstante o mais absoluto respeito conferido à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não conseguimos visualizar a pertinência ao entendimento jurisprudencial veiculado pela súmula 436⁵⁴, tendo em vista que a legalidade deve imperar sobre o lançamento. Conforme sua redação:

“**Sumula 436 do STJ:** A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensando qualquer outra providência por parte do fisco.”

Observamos claramente que tal interpretação não merece prosperar ante a manifesta ofensa ao que dispõe o art. 142 do CTN. Sendo o ato de lançamento competência privativa da autoridade fiscal, empreendido mediante atividade administrativa plenamente vinculada – o que constitui garantia à administração fiscal e igualmente ao contribuinte -, não é conferido a qualquer que seja o contribuinte mesma investidura da qual goza o auditor fiscal ou autoridade que o faça as vezes.

Precisamos discernir objetivamente a confusão que se coloca. O contribuinte ou responsável tributário, sujeito passivo da obrigação acessória, unicamente colabora com o fisco ao adotar um comportamento nos termos do que prevê a legislação tributária. Sua conduta jamais deve ser confundida com ato administrativo de lançamento, pois compete à autoridade administrativa exarar tal ato.

A principal fonte de conflitos em sede doutrinária e jurisprudencial que possui implicação direta ao princípio da legalidade reside nos termos do lançamento por homologação, onde os partidários da imprescindibilidade de realização do procedimento administrativo asseveram a obrigatoriedade versada pelo parágrafo único do art. 142 do CTN. Enquanto os demais compreendem que o cumprimento da obrigação acessória enseja confissão de dívida e substitui o lançamento que, ressaltado, o Código define como obrigatório. Enfrentaremos adiante tal polêmica.

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436, de 13 de maio de 2010. Entrega da declaração. Contribuinte. Reconhecimento de débito. Dispensa de outra providência. <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=61> Acesso em: 29 de nov. 2013.

Sobeja imprescindível a realização do lançamento do crédito tributário através da modalidade pelo art. 150 do CTN, ou seja, por homologação⁵⁵. Apenas assim poderemos efetivamente atribuir feição de lançamento aos documentos apresentados pelo contribuinte.

A justificativa de que a obediência mesmo que parcial à obrigação acessória - documentação dos atos previstos como hipótese de incidência com o não recolhimento do montante pecuniário - igualmente visa fragilizar as garantias ofertadas ao contribuinte e à própria administração fazendária, pois, novamente, faz-se necessária efetivar o lançamento para alcançarmos a quantificação precisa do montante devido pelo contribuinte.

Não é dado ao interprete conferir roupagem de lançamento à obrigação acessória sob pena de incorrerem em um sério paradoxo. O Código Tributário Nacional oferece uma conceituação precisa e divisão lógica entre os institutos.

Sobretudo quando nos depararmos com alguma sociedade empresária na posição passiva da obrigação, tendo em vista que há outras relações que não podemos em quaisquer circunstâncias desconsiderar, e que, corriqueiramente, acabam sendo esquecidas sob a justificativa de garantias que apenas presume-se ter o Poder Público, o lançamento por homologação se faz necessário, tendo em vista a previsão do art. 135 do CTN, que atribui responsabilidade pessoal ao sócio gerente por atuação contrária ao estatuto, contrato social ou lei.

Para um órgão que atua nos estritos termos legais, presumir situações, bem como atribuir feição distinta a determinada conduta (como ocorre com a obediência conferida à obrigação acessória e que, segundo parcela significativa da doutrina, implica em confissão de dívida e adquire feição de lançamento!), em nada traduz o interesse público. Desprezar imposições obrigatórias sob uma frágil

⁵⁵ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

justificativa implica em verdadeira inobservância do ordenamento jurídico, inobservância por quem não apenas deveria atentar a suas imposições, mas defender sua obediência.

A implicação direta disto acaba sendo causa de um verdadeiro estado de insegurança jurídica.

A partir do reconhecimento que se tem acerca da formação da relação jurídica linear tributária entre Fisco e contribuinte (que definitivamente se dá com o lançamento), temos um crédito decorrente de obrigação tributária, como tal, comporta corresponsabilidade.

Sobeja pontualmente pertinente interpretar tais relações desta maneira, e isso se dá em razão do que dispõe o art. 135, III, do CTN, que o sócio com poderes decisórios no âmbito da empresa responde pessoalmente pelo adimplemento dos créditos tributários oriundos de obrigações tributárias que decorrem de práticas que contrariam o contrato social, estatuto ou a lei. O CTN aduz uma hipótese de responsabilidade originária, cujo dolo resta apurado em âmbito administrativo pela autoridade fiscal.

Os conceitos que norteiam o “autolancamento”, mediante o qual o próprio contribuinte é considerado sujeito “competente” para efetuar o lançamento do respectivo crédito, são os principais motivadores do mais elevado conflito jurisprudencial que cerceia a aplicação de institutos da responsabilidade tributária pessoal versados pelo dispositivo em questão do CTN.

Logo, conferir feição de lançamento a obrigação acessória implica em conduta deveras perigosa, pois, faço questão de frisar, a algazarra formada na aplicação do art. 135 do CTN representa o produto fiel do “autolancamento”. Aferir o elemento subjetivo que norteia a conduta do diretor da sociedade empresária, ou seja, o dolo, apenas em âmbito judicial em nada se compatibiliza com a melhor técnica processual, pois se trata de momento absolutamente impertinente, já que o processo de execução não comporta espaço para cognição, tendo em vista que o exequente, teoricamente, detêm um título líquido, certo e exigível. A referida cognição apenas pode ser suscitada mediante incidente promovido pelo executado!

Infelizmente é esse o entendimento do STJ⁵⁶, conforme jurisprudência. Porém, reconhece o elemento subjetivo implícito à conduta do diretor ao versar acerca

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1101780 RJ 2008/0215372-0. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 7 de outubro de 2009. Disponível em:

da dissolução irregular. Não nos agradando apenas a interpretação conferida com fundamento legal no referido art. 135:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. ART. 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO FISCO DE VIOLAÇÃO À LEI. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 535, 128 e 460 DO CPC. INOCORRÊNCIA. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ.

1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando **reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa**, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. Precedentes da Corte: ERESP 174.532/PR, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ 20.06.2005; REsp 228.030/PR, DJ 13.06.2005. 3. A jurisprudência da Primeira Seção desta Corte Superior ao concluir o julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, assentou que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: a) quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80. (..)

7. O exame pelo Tribunal do pedido engendrado no recurso de apelação dentro dos limites postos pelas partes não incide no vício in procedendo do julgamento ultra ou extra petita e consectariamente afasta a suposta ofensa aos arts. 128 e 460, do CPC. (...)

9. Agravo regimental desprovido. (Processo: AgRg no Ag 1.101.780/RJ (2008/0215372-0); Órgão Julgador: Primeira Turma; Relator: Ministro Luiz Fux; Julgamento: 03/09/2009; DJe: 07/10/2009) (grifo nosso)

A aferição do dolo inerente à conduta, nos termos do art. 135 do CTN, deve ser feito apenas em âmbito administrativo, terreno fértil que comporta um amplo espaço de prova, sobretudo pericial. Apenas assim, o crédito tributário poderá ser constituído em desfavor de quem efetivamente o deve, de quem se vale da blindagem patrimonial inerente aos conceitos de sociedade empresária para auferir benefício pessoal e manter a higidez patrimonial.

Não devem o Fisco ou o Judiciário modificar o sentido da redação dos dispositivos da lei tributária como forma de inobservar as garantias constitucionais ofertadas ao contribuinte e limitações constitucionais ao poder de tributar, pois o art. 146, III, *b*, da CF/88, prevê que apenas lei complementar versará acerca do lançamento. Não podem o Fisco ou o Judiciário inobservar o princípio da legalidade em matéria tributária como forma de imprimir celeridade no recebimento do produto quantitativo da obrigação tributária.

Aduzimos, por fim, um detalhe deveras relevante e absolutamente inolvidável, sob pena de fragilização das garantias constitucional albergadas ao contribuinte, de que a exigência versada no art. 150, I, da CF/88, está correlacionada à instituição do tributo e constituição do crédito tributário decorrente da realização do fato imponible e pode ser considerada cláusula pétrea implícita, pois está em compatibilidade com o que dispõe o IV, §4º, art. 60, da CF/88.

Sendo garantia do contribuinte e, conseqüentemente, não havendo possibilidade jurídica de propor emenda de supressão, não cabe sequer ao intérprete fragiliza-la mesmo sob a alegação de confissão irretratável de dívida.

Reconhecemos a fundamental colaboração de ZAVASKI (*apud* AMARAL)⁵⁷, quando ministro do STJ ao se deparar com diversos recursos especiais que versavam acerca da matéria. Contudo, *data máxima vênia*, por questões de coerência, não podemos compactuar com o posicionamento do qualificado ministro quando defende que o lançamento de crédito tributário realizado nos termos do art. 142 do CTN, deve ser feito por autoridade competente, porém, admite outra(s) possibilidade(s) de efetivação do ato administrativo imprescindível para constituição do referido direito que assiste à Fazenda Pública. O ministro assim se posicionou no XI Congresso Internacional da Associação Brasileira de Direito Tributário:

“De uns tempos pra cá, e acho que foi o professor Paulo de Barros CARVALHO que inaugurou um modo diferente de interpretar esse dispositivo [art. 142/CTN], de uns tempos para cá, por força, até mesmo, de normas técnicas de arrecadação de tributos impostas pela realidade e pelo desenvolvimento dos negócios e das situações da vida, não se tem dado uma interpretação assim tão restrita desse dispositivo. Esse dispositivo diz, sim, que o lançamento é ato privativo da autoridade fiscal. Mas dele não se pode deduzir, concluir, de um modo absoluto, que apenas o lançamento constitui o crédito tributário. Ou seja: é possível uma outra leitura: de que lançamento é atividade privativa do Fisco, sim, mas **o lançamento não é,**

⁵⁷ ZAVASCKI, Teori Albino. *A participação do contribuinte na formação do crédito tributário*. Conferência proferida no XI Congresso Internacional da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Belo Horizonte, agosto de 2007, *apud* AMARAL, Paulo Adyr Dias. *Processo Administrativo Tributário e o Problema da Supressão do Contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, pg. 199/200.

necessariamente, o único modo de constituir o crédito tributário, ou seja: de verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, calculando o valor. E, realmente, vamos ver que a constituição do crédito tributário pelo lançamento, na realidade atual, representa um fenômeno praticamente excepcional. O que está acontecendo é justamente o contrário: a constituição do crédito tributário, de modo geral, se dá sem o lançamento efetivo por parte do Fisco. Então, além do lançamento propriamente dito, nós temos outras modalidades de constituição do crédito tributário, com a participação, indispensável e importante, do contribuinte. É aquilo que tradicionalmente se chama autolancamento ou constituição de crédito tributário por declaração do contribuinte. (ZAVASKI, Teori Albino. *A participação do contribuinte na formação do crédito tributário*. Conferência proferida no XI Congresso Internacional da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Belo Horizonte, agosto de 2007). (grifo nosso)

Não podemos nos alinhar com o raciocínio do ministro por questões lógicas, no entanto, pertinente ressaltar que apenas lei complementar pode dispor acerca do lançamento. O autor sequer empresta fundamento legal a seu ponto de vista.

Não concebemos a constituição do crédito tributário de um modo que discrepe do lançamento, procedimento realizado em nome da defesa dos interesses da Fazenda Pública e do contribuinte.

Outrossim, pertinente aduzir dentre várias incompatibilidades com o regramento de normas gerais – Código Tributário Nacional - a ilegalidade incontestável versada pelo regulamento do ICMS do Estado do Maranhão - DECRETO Nº 19.714, DE 10/07/2003 - ao dispor em seu art. 32⁵⁸ que o contribuinte do referido tributo é competente para realizar o lançamento.

Lembramos que o Código Tributário Nacional, lei ordinária recepcionada pela ordem jurídica hodierna com status de lei complementar em virtude do regramento geral em seu bojo versado e, por via de consequência, perfeita compatibilidade com o texto constitucional, nos termos do que dispõe o art. 146, III, *b*, da CF/88, que compete à lei complementar dispor acerca de regras gerais em matéria tributária e em especial lançamento, não versa acerca do intitulado “autolancamento”, logo, toda a legislação tributária deve se guiar nos moldes do que dispõe a lei geral.

Tendo em vista que o CTN dispõe amplamente acerca do lançamento em seu art. 142, definindo-o como ato administrativo obrigatório e necessariamente realizado por autoridade com investidura e competência para tanto, e os arts. 147, 149 e 150 versam especificamente acerca das modalidades de lançamento – por

⁵⁸ Art. 32 - O lançamento é de exclusiva responsabilidade do contribuinte e está sujeito a posterior homologação pela autoridade administrativa.

declaração (também considerado doutrinariamente como misto), direito ou de ofício e por homologação, respectivamente – não compete aos Estados-membros no exercício de sua competência canalizada pelo texto constitucional (art. 157 da CF/88) inovar em termos de lançamento do crédito tributário, confundido exercício de obrigação acessória criada por lei com exercício de competência imposta por lei complementar.

5 EXECUÇÃO JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA

O crédito tributário consiste no produto de uma sucessão de atos disciplinados no sentido de render observância às garantias ofertadas pelo texto constitucional ao contribuinte e propiciar a atuação otimizada do Poder Público na cobrança dos tributos. Tal sucessão resta denominado pelo Código Tributário Nacional de lançamento.

Havendo o adimplemento da obrigação, compreende-se como extinto o crédito, por isso, apenas ante as hipótese de impugnação inexitosa e posterior não recolhimento ou absoluta inércia do contribuinte, será possível ingressar em âmbito judicial vindicando o adimplemento pecuniário do crédito oriundo da obrigação. Porém, até que isto seja possível, faz-se necessário render observância ao regramento que dispõe acerca da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, em especial art. 201 e seguintes do CTN e art. 585, VII, do CPC.

A cobrança judicial do crédito tributário então inscrito em dívida ativa consiste num emaranhado de regras que versam acerca do início e termino da relação jurídica então constituída cujo regramento legal deflui na Lei nº 6.830/80.

5.1 Inscrição do crédito tributário em dívida ativa

A inscrição dívida ativa está embrionariamente atrelada ao ato administrativo de lançamento disposto pelo art. 142 do CTN, outrossim, relacionada ao não recolhimento dos valores discriminados pelo produto da atividade administrativa que instrumentaliza o crédito em análise, ou seja, apresenta relação direta com o inadimplemento, seja qual for a motivação.

Consiste no ato preliminar necessariamente empreendido por autoridade *ex adversa*, em comparação àquela que empreendeu o lançamento do crédito, cuja competência e os efeitos do ato estão amplamente versados pelo art. 201 do CTN⁵⁹ e seguintes, e pela Lei n. 6.830/80.

⁵⁹ Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Para tanto, resta necessário visualizarmos o que SILVA⁶⁰ intitula vencimento da obrigação, fazendo menção a prazo certo ofertado por lei. Em suas palavras:

A respeito do vencimento das obrigações tributárias, o Código Tributário Nacional estabelece em seu art. 160 que “quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

A inscrição da Dívida Ativa, condicionado à realização de atos estranhos aos de constituição realizados anteriormente e que, no entanto, objetivam corroborar a atividade precedente, apenas pode assim ser empreendidos após reconhecido o transcurso do prazo oferecido ao contribuinte para adimplemento voluntário do crédito ou exercício do contraditório mediante impugnação, ou mesmo sua inércia em praticar quaisquer dos atos arrolados.

O ato de controle aduzido sobeja imprescindível para conferir feição de título executivo extrajudicial ao crédito lançado e não pago. Nos deparamos, assim, com uma norma instrumental, cujo objetivo primordial consiste em municiar a Procuradoria da Fazenda Pública de um documento com a robustez necessária para embasar ação de execução fiscal que se pretende protocolar com o objetivo de vindicar judicialmente o adimplemento coativo do débito.

Nesse sentido, vem a calhar a regra disposta pelo art. 585, VII, do Código de Processo Civil⁶¹, que dispensa à Certidão de Dívida Ativa feição de título executivo extrajudicial.

A Lei nº 6.830/80, por sua vez, prevê em seu § 2º que Dívida Ativa é aquela prevista pela Lei nº 4.320/64⁶² como tributária ou não tributária.

A Lei nº 4.320/64 em seu art. 39 versa acerca da Dívida Ativa oriunda de obrigação definida em seu texto como tributária ou não tributária, tendo como sujeito ativo a Fazenda Pública, que apresenta a seguinte redação:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

⁶⁰ Op. Cit, pg. 73.

⁶¹ Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais:
(...)VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei. (...)

⁶² Cf. BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979)

Vamos nos ater ao estudo das Certidões de Dívida Ativa escrituradas nos termos do § 1º, do art. 39, da Lei nº 4.320/64 para efeito de contextualização do regramento legal aduzido e a temática dogmática trabalhada no presente momento.

Para SILVA⁶³, os requisitos para constituição da Dívida Ativa devem ser observados da seguinte forma:

Se a dívida ativa é um crédito, pressupõe, por definição, os seguintes requisitos:

- a) a *existência do crédito tributário ou não tributário*, do qual é proveniente;
- b) o *decurso do prazo para pagamento*, isto é, o vencimento da obrigação tributária ou não tributária não cumprida; e
- c) a *inscrição da dívida ativa* na repartição administrativa competente.

O autor arremata aduzindo argumentos extremamente plausíveis, com embasamento inclusive na própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Enquanto esses requisitos não forem satisfeitos, não se pode falar ainda em dívida ativa da Fazenda Pública. O próprio Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de se manifestar no sentido de que não basta a obrigação tributária estar vencida e não paga, para que o crédito se transforme em dívida ativa. Segundo aquela corte, *a dívida ativa só se torna exigível depois de inscrita*, o que vale dizer: depois de se transformar em dívida ativa (RDA 111:126).

Raciocínio brilhante, pois, incontestável corroborar que tais definições traduzem com fidelidade os elementos contingenciais para que a respectiva Procuradoria da Fazenda competente possa inscrever o crédito tributário em dívida ativa em obediência aos ditames legais.

Acerca deste raciocínio, aduzimos a doutrina de PACHECO⁶⁴ que, igualmente, corrobora com o referido entendimento. Conclui-se que a atividade de

⁶³ Op. Cit, Pg. 35

⁶⁴ PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*: Lei n. 6.830/80, de 22-9-1980. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pg. 12.

cobrança do crédito constituído em favor da Fazenda Pública pode ser empreendida de duas maneiras. De acordo com suas palavras:

Cobrança é a atividade que visa o recebimento de determinado crédito. Em se tratando de crédito das entidades públicas, pode ser extrajudicial ou judicial.

A *primeira compreende a direta*, mediante aviso ao contribuinte, a indireta, por meio de exigência de prévia quitação fiscal para consumir-se certo o ato jurídico, de impedimento de pagar tributos futuros, sem a quitação dos precedentes, de interdição de pagar tributos futuros, sem a quitação dos precedentes, de interdição da atividade, sem a extinção do débito tributário a ela concernente, de imposição de multa, correção monetária ou de nulidade do ato praticado sem o pagamento tributário. Abrange, também, a arrecadação delegada ou cometida a terceiros.

A *segunda é feita em juízo*. Pode configurar a execução, se baseada em título executivo, e, no caso deste ser constituído por certidão de dívida ativa, devidamente inscrita, reveste-se do célere procedimento correspondente de que trata a Lei n. 6.830/80 e, supletivamente, o CPC. Entretanto, se não houver título executivo, tal cobrança pode dar-se pelo procedimento ordinário, à busca da sentença condenatória, que ensejará, mediatamente, a execução.

A partir da análise apurada do regramento legal vazado no Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), na lei que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (Lei 4.320/64), e no Decreto-lei recepcionado pela ordem jurídica pátria com status de lei ordinária que versa acerca dos normas aplicáveis ao processo administrativo fiscal federal (Decreto-lei 70.235/72), todos diplomas legais contemporâneos, obtemos uma certa simetria no tocante ao que se compreenda em termos de conceito positivado acerca de inscrição da Dívida Ativa como forma de instrumentalizar o direito da Fazenda Pública e o dever do contribuinte.

O elucidativo § 3º, do art. 2º, da Lei nº 6.830/80⁶⁵ dispõe especificamente acerca da inscrição do crédito tributário, lembrando que constitui ato cujo objetivo inicial está consubstanciado em realizar o controle administrativo da legalidade do crédito tributário, devendo ser empreendido por órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito não adimplido pelo contribuinte.

⁶⁵ (...) Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. (...)

Acerca da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, PACHECO⁶⁶

assevera:

(...) O Poder Executivo exerce o controle da execução orçamentária, a começar pela legalidade dos atos de que resulte a arrecadação da receita. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária pode ser prévia, concomitante e subsequente.

Com referência aos créditos da Fazenda Pública e, por extensão, aos das autarquias, a inscrição constitui prévia constatação administrativa da legalidade da dívida ativa, tais como juros, multa, correção ou outros encargos legais.

Conforme discorre BALEIRO⁶⁷ acerca do ato de inscrição, providência que credencia o ente federativo sujeito ativo do tributo em questão a vindicar o seu adimplemento se valendo do judiciário:

“(...) inscrição é o procedimento administrativo, que habilita a Fazenda a entre em Juízo, a fim de executar o sujeito passivo ou responsável, com um título líquido e certo, imediatamente exigível, sob pena de penhora.”

O dispositivo acima mencionado versa, outrossim, acerca de regras de interrupção da prescrição da pretensão da Fazenda Pública de vindicar o adimplemento pecuniário da obrigação pelas vias coativas.

Já o § 4º do mesmo art. 2 do diploma legal em evidência⁶⁸, consiste em norma de definição de competência. Segundo a sua redação, a Dívida Ativa da União será escriturada pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Para Estados, Distrito Federal e municípios vige a mesma regra, aplicável nos limites da competência local.

Por sua vez, FLANKS, *apud* SILVA⁶⁹, apresenta diversas implicações decorrentes do ato de inscrição, em seus dizeres os múltiplos efeitos:

O ato administrativo da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, segundo Milton Flanks, produz múltiplos efeitos. Podemos dizer eles são:

- a) primeiro, de natureza *contábil*, uma vez que a inscrição facilita o controle da arrecadação e faculta que o débito, se não for liquidado no exercício, conste da próxima previsão orçamentária como receita realizada;
- b) segundo, de natureza *material*, já que a inscrição abre à Fazenda a possibilidade de criar um título executivo extrajudicial (a certidão), líquido e certo, para que possa demandar em ação executiva, e reveste o crédito inscrito dos privilégios assegurados à dívida ativa;

⁶⁶ Op. Cit, pg. 46.

⁶⁷ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed Belo Horizonte: Forense, 2013, pg. 416.

⁶⁸ Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...)

§ 4º A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional. (...)

⁶⁹ FLANKS, Milton, Comentários à Lei de Execução Fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 1981, pg. 26 *apud* SILVA, Américo Martins Luis. A EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pg. 83.

- c) terceiro, de natureza *processual*, em virtude de a inscrição autorizar a utilização do procedimento específico previsto na Lei de Execução Fiscal, que só admite como causa de pedir a dívida ativa, isto é, o crédito inscrito como tal.

A inscrição, em linhas gerais, consiste em ato obrigatório a ser realizado por autoridade competente para que possa assim conferir ao lançamento documentalmente instrumentalizado feição de título executivo extrajudicial nos termos do art. 585, VII, do Código de Processo civil, e viabilizar a propositura de ação de execução fiscal, nos termos da Lei nº 6.830/80, vindicando em juízo o adimplemento do débito tributário inscrito tido como título executivo extrajudicial.

Segundo PACHECO⁷⁰:

(...) Daí decorre a presunção de certeza e liquidez. Deve, pois, haver em cada entidade fazendária ou autárquica um órgão altamente responsável para, procedente a apuração da certeza e liquidez, efetuar a inscrição da dívida ativa. Relativamente à União, o órgão competente é a Procuradoria da Fazenda Nacional, consoante o § 4º do art. 2º da Lei n. 6.830/80, o § 5º do art. 39 da Lei n. 4.320/64, com redação do Decreto-lei n. 1.735/79 e os arts. 1º, II, e 22 do Decreto-lei n. 147/67, com as alterações do Decreto-lei n. 1.687/79, e, atualmente, a Lei Complementar n. 73, de 1973.

Consoante o disposto no § 4º do art. 2º, a dívida ativa será apurada e inscrita na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com observância do disposto no *caput* desse artigo, tal como expusemos (...).

Estaremos, então, diante de um título com feições de certeza e liquidez, robustez imprescindível para que o referido documento tenha possibilidades reais de embasar a posterior ação de execução fiscal, pois é o que prevê o art. 3º da Lei n. 6.830/80 combinada com o art. 202 do CTN. Feições, nos dizeres de PACHECO⁷¹, *juris tantum*, como se pode visualizar:

(...) Como é sabido, pode a presunção ser *juris et de jure*, isto é, plena, absoluta, incontestável, ou *juris tantum*, ou seja, relativa, passível de prova em contrário. A Lei n. 6.830/80 concebe a dívida ativa, inscrita de conformidade com o estabelecido no art. 2º, como dotada de presunção *juris tantum* de certeza e liquidez. O documento que a certifica faz presumir que a dívida ativa, a que se refere, existe, pelos valores constantes do respectivo termo de inscrição.

A certeza diz respeito à sua existência regular, com origem, desenvolvimento e perfazimento conhecidos, com natureza determinada e fundamento legal ou contratual indubitado.

A liquidez concerne ao valor original do principal, juros, multa, demais encargos legais e correção monetária, devidamente fundamentados em lei.

Pertinente ressaltar que o próprio ato de inscrição apenas corporifica a pretensão de vindicar judicialmente o pagamento do tributo de competência do seu

⁷⁰ Op. Cit, pg. 46.

⁷¹ Op. Cit, pg. 74.

ente federativo e não honrado em vias administrativas, pois a pretensão surge a partir do momento em que não se observa o adimplemento.

A inércia da autoridade competente no sentido de promover a inscrição do referido crédito anteriormente constituído e não inadimplido pelo sujeito passivo, e promover em seguida propositura da ação de execução fiscal que, há de se ressaltar, constitui meio jurídico subsidiário colocado à disposição da Procuradoria da Fazenda para tanto, decorrem efeitos negativos ao seu interesse.

Tal inação traz como implicação imediata a incidência de um instituto jurídico evidenciado no sentido de estabilizar as relações sociais e conferir observância ao princípio da segurança jurídica, pilar do Estado Democrático de Direito. Instituto da prescrição. Tal regramento legal sobeja previsto pelo art. 174, do CTN⁷², apenas visualizado após constituição do crédito seguido do seu inadimplemento.

Reiteramos que, caso a pretensão não seja levada à juízo por meio da propositura da ação de execução fiscal cujo elemento primordial de embasamento e veículo indutor da pretensão “desassistida” é a Certidão de Dívida Ativa, em tempo hábil, não resta qualquer alternativa senão declarar a ocorrência da prescrição da pretensão da Fazenda Pública.

Ante as regras de responsabilidade pessoal, a inscrição adquire feição peculiar, pois o procedimento administrativo tributário objetiva aferir a legalidade da obrigação tributária e, se positivamente não concluir, a responsabilidade recai sobre os ombros de terceiros. Em hipóteses específicas, se a autoridade competente constatar mediante procedimento administrativo que eventual sociedade empresária contribuinte foi apenas utilizada como pessoa interposta na relação, o dolo do seu diretor há de ser aferido para que o respectivo crédito possa ser lançado em seu desfavor.

O ato posterior de inscrição visa corroborar, aferir novamente a legalidade do ato e registrar suas linhas gerais no livro competente.

5.2 Legitimidade na relação processual jurídico-tributária

⁷² (...) Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. (...)

A legitimidade para pleitear o provimento jurisdicional que o beneficiário consiste em elemento inerente ao instituto das condições da ação. Somados à legitimidade, a possibilidade jurídica do pedido e o interesse de agir integram tal instituto. Todavia, por uma questão de didática e objetividade, nos debruçaremos brevemente em sua análise.

A Lei nº 6.830/80, disciplina em seu art. 4º a legitimidade passiva no processo de execução fiscal. Conforme o artigo de lei:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

A relevância da análise está diretamente vinculada a uma das causas de extinção da ação sem resolução de mérito e traduz-se nos argumentos de FILHO e SANDRI⁷³:

Segundo o disposto no artigo 267, VI, do CPC, extingue-se o processo, sem apreciação do mérito, quando não concorrer qualquer das condições da ação: possibilidade jurídica do pedido, legitimidade das partes e interesse de agir. A legitimidade das partes (*ad causam*) é, pois, condição da ação.

A obrigação tributária consiste em uma relação jurídica linear instituída por lei e que deve necessariamente constar como sujeito ativo qualquer dos entes federativos, ou seja, as Pessoas Jurídicas de Direito Público (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), nos termos em que dispõe o art. 145 da CF/88 combinado com o art. 119 do CTN, no exercício da competência amplamente distribuída pelo texto constitucional, em especial os arts. 155 e 156, art. 157 e art. 158 da Constituição Federal de 1988, que versam acerca dos impostos (espécie tributária) de competência da União, dos Estados-membros e Distrito Federal, e do impostos de competência Municipal.

No polo passivo da relação jurídico-tributária sob análise visualizamos, em regra, o contribuinte, ou seja, aquele que manifesta capacidade contributiva, realizando num dado contexto fático os elementos do fato impositivo nos mesmos moldes do que dispõe a lei ao tratar das circunstâncias em abstrato aptas a dar ensejo

⁷³ FILHO, João Aurino de Melo; SANDRI, Marcos Paulo. Legitimidade no Processo de Execução Fiscal: Fazenda Pública Exequente e Devedor ou Responsável Executado. In: FILHO, João Aurino de Melo (coord). *Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal*. Bahia: Editora Jus podivm, 2013, pg. 90.

à obrigação tributário e, por via de consequência, a obrigação do sujeito ativo de cobrar e a do contribuinte de pagar.

Porém, em se tratando de débito tributário, faz-se necessário reconhecermos a possibilidade da ocorrência de situações excepcionais, cuja implicação imediata consiste na legitimação passiva extraordinária de um terceiro que, até momento, se apresentava ante a relação apenas na condição de garante. Tal legitimação se dá quase sempre em decorrência do descumprimento do dever a ele preliminarmente imposto pelo legislador.

Recordamos que o próprio ato de inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa visa, outrossim, conforme especifica o art. 202, I, do CTN⁷⁴, identificar com precisão o devedor, executado em potencial, para observância ao elemento subjetivo atrelado à condição da ação, pois, o produto do ato de inscrição é a certidão de dívida ativa, considerado pelo art. 585, VII, do CPC, título executivo extrajudicial, que induz legitimidade. Assevera BUENO⁷⁵:

Também na execução, a legitimidade ordinária representa a *coincidência* entre aquele que afirma um direito ou em face de quem ele é afirmado no plano do processo e sua titularidade no plano material. A legitimidade extraordinária, por sua vez, representa a hipótese oposta, a *descoincidência* entre a afirmação que se faz no plano processual e a titularidade, ainda que meramente afirmada, no plano material. A distinção entre “parte processual” e a “parte material”, destarte, é a pedra de toque deste tema também no âmbito da execução. (...)

Em termos processual, o *exequente* é quem, *afirmando-se credor*, pede para si a tutela jurisdicional executiva. O *executado* é aquele em face de quem se pretende a prática dos atos tendentes à prestação da tutela jurisdicional executiva porque o exequente afirma-o *devedor*. A coincidência entre as *afirmações* de ser, nos planos material e processual, concomitantemente, credor e exequente e devedor e executado é que caracteriza a chamada legitimação *ordinária*. A descoincidência das afirmações, por sua vez, conduz à legitimação *extraordinária*.

Legitimação ordinária e extraordinária, conforme as palavras do autor, são percebidas em âmbito tributário, pois as normas de responsabilidade impõe obrigações de fazer, no entanto, seu descumprimento em determinadas situações implica na ruptura da garantia legal e a consequente legitimação extraordinária com imposição de obrigação de dar.

⁷⁴ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outro

⁷⁵ BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso de Direito Processual Civil Sistematizado*: tutela jurisdicional executiva. 3ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010, pg. 91

Conforme deduzimos em linhas precedentes, em se tratando de legislação tributária, o termo sujeito passivo tributário goza de um potencial sobremaneira abrangente se comparado ao que a legislação civil, pois a lei complementar (no nosso caso, lei ordinária que vige com efeito de lei complementar) assim dispõe.

Em decorrência da redação do art. 121 do CTN, sujeito passivo da obrigação tributária compreende tanto contribuinte quanto responsável tributário. O Código Tributário Nacional confere ao termo responsável disposto no II, do art. 121, um certo grau de generalidade, e é a partir do estudo dos artigos posteriores que constataremos tal elemento.

O termo legitimidade induz imediatamente a raciocinar acerca de noções processuais que norteiam a propositura e obtenção do resultado prático propiciados pelo processo. É este o norte da avaliação presente que se começa a fazer. Todavia, o objetivo hodierno consiste em tecer considerações apenas introdutórias e superficiais no tocante à legitimidade instrumental inerentes às figuras do demandante e demandado.

Acerca da sociedade empresária na condição de contribuinte, não gravita qualquer dúvida ou contradição. As pessoas jurídicas regularmente constituídas, ou mesmo aquelas que não estejam assim atuando, pois a redação do art. 126, III, do CTN⁷⁶ nos permite chegar a tal conclusão, podem perfeitamente ocupar a posição passiva direta na relação jurídico-tributária obrigacional. Contudo, peculiaridades que cerceiam sua relação com o Fisco são dignas de nota mais detalhada adiante.

Consoante discorremos anteriormente em um espaço reservado especificamente para debates acerca de questões atinentes à obrigação tributária nas duas formas em que se apresentam no universo jurídico tributário (obrigação principal e acessória), constatamos que o sujeito passivo da obrigação principal é aquele que manifesta a capacidade contributiva e sobre o qual, por lei, recai a obrigação de realizar o adimplemento financeiro.

Sujeição passiva na obrigação acessória, por sua vez, consiste em encargo que recai sobre o contribuinte ou terceiros que apresentam alguma correlação com o fato gerador ou com a pessoa do sujeito passivo direto. Tais obrigações são assim executadas, em regra, como forma de possibilitar o ingresso imediato de recursos aos

⁷⁶ Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: (...)

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

cofres públicos para execução das tão caras políticas públicas, coibir evasão fiscal e facilitar a atuação da Administração Fiscal.

Tal obrigação, *a priori*, não goza de viés arrecadatário, apenas sua inobservância apresenta uma implicação peculiar, faz com que a então obrigação acessória seja convertida em principal. O que inicialmente se compreendia por obrigação de fazer, por acepção legal, resta convertida em obrigação de dar.

A análise das questões inerente às condições da ação para formação da relação instrumental pressupõe o não recolhimento do valor definido com o lançamento em âmbito administrativo, ou a impugnação infrutífera deduzida pelo contribuinte ou responsável quando o contexto fático e jurídico permitir.

Somente após visualizada estas fases, sobeja possível evidenciar o surgimento da pretensão, conteúdo jurídico da demanda, da qual goza Fazenda Pública, em seus três níveis. Pretensão de realizar o ato inscrição e conseqüentemente aferição dos elementos inerentes à relação processual doravante formada para propositura da ação de execução fiscal.

Conforme assevera DINAMARCO⁷⁷ acerca do tema atinente à demanda e seu conteúdo:

O ato de vir ao juiz pedindo tutela jurisdicional, chamado *demanda*, tem por conteúdo uma pretensão de quem o realiza. Pretensão é a *exigência de subordinação de um interesse alheio ao interesse próprio*. É um fato, não uma relação ou situação jurídica (Carnelutti); esse fato consiste na exteriorização de uma aspiração, uma vontade. O sujeito que aspira a um bem, não o obtendo por outro meio, externa sua aspiração apresentando-a ao Estado-juiz; e esse é o único meio civilizado que existe para obtê-lo sem o concurso da vontade do outro sujeito envolvido. (...) A *exigência*, que caracteriza a pretensão, expressa-se mediante os atos com que o sujeito cria condições para que sua vontade se imponha e ele acabe por haver o bem a que aspira.

Acerca do mesmo elemento no seio da execução fiscal, discorre SILVA⁷⁸:

O objeto de qualquer processo judicial é a pretensão do autor. Toda demanda contém uma pretensão resistida ou insatisfeita. É justamente esta pretensão que dá origem à lide, e, por consequência, ao processo judicial. O processo judicial, por sua vez, somente se instaura porque o autor formula um pedido determinado, deduzindo daí uma pretensão resistida ou insatisfeita. O pedido do autor é no sentido de que o juiz a quem ele se dirige escolha a sua pretensão, sem embargo da resistência que lhe opuser o réu. Por conseguinte, conhecendo da ação, o juiz acolherá ou não a pretensão, de qualquer forma compondo a lide. Por isso, Francesco Carnelutti escrevia que o processo é continente, a lide seu conteúdo e a pretensão seu objeto.

⁷⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, pg. 106/107.

⁷⁸ Op. Cit, pg. 343.

A pretensão emerge em desfavor da sociedade, contribuinte de direito. Apenas pode ser deduzida em desfavor do sócio detentor de poderes de gestão com a constatação de elementos palpáveis e indicadores da prática de ilícito ou ato não amparado pelo contrato social ou estatuto. Contudo, essa mesma pretensão, sendo inerente ao processo, demanda não apenas a existência da relação processual, mas de um processo válido. Os elementos contextuais apenas merecem prosperar se vazados em título executivo.

Acerca destes conceitos, CAIS⁷⁹ tece significativos comentários:

A bilateralidade da legitimidade, em consequência, leva ao entendimento de que a resolução do mérito somente poderá acontecer caso estejam presentes a legitimidade do autor e do réu, porque a ausência de uma delas acarreta a extinção do feito por carência da ação. Obviamente, as demais condições da ação e os pressupostos processuais positivos e negativos deverão ser observados para o seguimento do processo e a sentença de mérito.

Por fim, lembramos que as competências tributárias estão muito bem delineadas pela Constituição Federal, sendo assim, não paira qualquer dúvida no tocante à tal instituto. Sendo assim, em se tratando de legitimidade ativa em sede de obrigação tributária, não sobeja possível comportar solidariedade, ou seja, entes tributantes distintos não podem vindicar o adimplemento do mesmo tributo sob pena usurpação da competência federativa e incorrer em bitributação. Sobeja impertinente, ilegítima e ilegal qualquer formação de litisconsórcio ativo quando se tem como objeto dívida ativa decorrente de obrigação tributária.

Já a solidariedade em sede passiva sobeja perfeitamente praticável e, sobretudo, legal, pois os próprios arts. 124 e 125 do CTN assim dispõem, e, igualmente, o art. 202, I, do mesmo diploma legal, aduz a figura do corresponsável.

Todavia, questões por demais tormentosas emergem com a dissolução irregular no curso do processo de execução. Estamos efetivamente de uma das principais modalidades de legitimação extraordinária no processo tributário, já que o responsável pessoal pelo adimplemento do crédito tributário não revelou riqueza com a prática de atos nos mesmos moldes do que dispõe a respectiva hipótese de incidência, contudo, há previsão na lei tributária que o penaliza pela conduta nada ética, que implicou na dissipação da pessoa jurídica.

Pertinente ressaltar que a dissolução irregular interpretada por si só, traduz o dolo específico do responsável e enseja sua penalização com o redirecionamento

⁷⁹ CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pg. 184.

da ação, ou seja, a modificação de legitimação passiva, que se dá com a substituição do contribuinte pelo responsável.

Acerca disso, GAINO⁸⁰ afirma:

A dissolução irregular da sociedade, ou seja, o desfazimento do negócio social sem prévia observância do procedimento previsto em lei, revela uma situação fática capaz de induzir a crença de participação efetiva ou, no mínimo, conivente do sócio, até por não ser normal ou de praxe que, nesse caso, ocorra deliberação escrita. Para excluir sua responsabilidade, cabe ao sócio demonstrar sua dissidência, revelada por atos concretos tendentes a evitar a dissolução irregular. Cabe-lhe, ademais, requerer a dissolução judicial da sociedade ou, sendo ela insolvente, requerer a recuperação ou a falência.

(...) A ilicitude caracteriza-se pela contrariedade direta às mencionadas normas legais e pela afronta o princípio da eticidade que norteia o sistema jurídico, informando ou sendo fonte de outro princípio de grande importância, qual seja, o da boa-fé objetiva, que deve permear todas as relações jurídicas. A ética impõe aos sócios o dever de: a) dissolver regularmente a sociedade empresária, por meio de distrato, cuidando do cumprimento das obrigações por ela contraídas perante terceiros; ou b) havendo dissenso, requerer em juízo a dissolução; ou c) estando a sociedade impossibilitada de cumprir seus compromissos, requerer a sua recuperação extrajudicial ou judicial ou a falência (...).

A legitimidade, reiteramos, como pressuposto o dolo norteador da conduta resta evidenciada com a prática dos atos desabonadores à legislação pátria.

Recordamos que, em se tratando de crédito tributário inscrito em desfavor de sociedade empresária, a relação de corresponsabilidade além de viável é obrigatória. A menção ao nome do referido responsável, a partir de interpretação do dispositivo legal, ao nosso ver, é ato obrigatório, materializado pelo nome do sócio-gerente nos instrumentos momento do ajuizamento da ação.

Tal obrigatoriedade goza de contornos de relevância, sobretudo, quando se trata de dissolução irregular apta a ensejar redirecionamento do processo de execução em desfavor da pessoa responsável por tanto.

5.3 Cobrança Judicial da Dívida Ativa em desfavor do contribuinte pessoa jurídica e a eventual constatação de sua dissolução irregular

Os contornos da ação de execução bem delineados pela Lei nº 6.830/80, apresentam pontos convergentes e divergentes com o processo de execução “comum”, todavia, devem sempre render observância aos princípios inerentes à tal instrumento, como os da patrimonialidade, menor onerosidade, título executivo,

⁸⁰ GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pg. 125.

tipicidade dos atos executivos e adequação. A própria lei de execuções fiscais prevê expressamente em seu artigo 1º que o Código de Processo Civil⁸¹ é aplicado de maneira subsidiária à ação com fulcro no referido diploma legal.

No tocante a um dos princípios específicos, cujo reconhecimento se dá no processo de execução genericamente falando, sua interpretação na execução fiscal destoa daquela lá conferida. É o princípio da disponibilidade.

Nos feitos em que a Fazenda Pública deduz sua pretensão na condição de autora, o princípio aplicável é representado pelo da indisponibilidade da ação, já que o interesse público é o seu norte. Sendo assim, não compete aos órgão de representação judicial abdicarem de tal interesse por mera questão de conveniência.

Neste ponto, sobeja imprescindível observar alguma previsão legal que versa acerca dos limites de disponibilidade da ação. Tal tratamento é dado pelo instituto da remissão e, para tanto, resta fundamental, conforme asseveramos, previsão legal.

Ocorre com o art. 14 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009⁸², que altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débito tributário; concede remissão (o legislador assim intitula) nos casos em que especifica e institui regime tributário de transição:

Art. 14. Ficam remitidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há mais de 5 (cinco) anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

A remissão de crédito tributário que trata a lei diz respeito à modalidade visualizada em feitos cujo interesse público se mostra evidente. Implica em perdão gracioso à dívida tributária da qual é credor.

Consoante disciplina o art. 202, I, do CTN, a identificação precisa do sujeito passivo e corresponsável, se houver, constitui elemento imprescindível para a relação, sob pena de nulidade da CDA então inscrita. No entanto, está pode perfeitamente sofrer emenda até a decisão de primeira instância, conforme dicção do art. 2º, § 8º da Lei 6.830/80.

⁸¹ Cf. BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

⁸² **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.**

Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; **concede remissão nos casos em que especifica**; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (...). (grifo nosso)

Para uma melhor contextualização com o tema, achamos por bem trazer à baila apenas questões inerentes ao crédito tributário constituído em desfavor da pessoa jurídica, onde compreendemos que a menção ao nome de corresponsável é obrigatória e CTN deduz o raciocínio, e sua dissolução irregular enseja responsabilidade pessoal do diretor em decorrência da prática do ilícito.

As pessoas jurídicas, como é o caso, por exemplo, da sociedade limitada, gozam de patrimônio próprio integralizado por seus mentores, cujo consequência primordial do ato representa a limitação da responsabilidade patrimonial ao valor integralizado em sua respectiva quota.

De acordo com a doutrina de GAINO⁸³:

(...) A característica predominante dessa sociedade é precisamente a limitação da responsabilidade de seus sócios ao capital social.

Diz o art. 1.052 do Código Civil que a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de sua quota, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Estando o capital social (figurando no contrato de constituição) integralizado, pelo ingresso do investimento total a cargo de cada um dos sócios, a responsabilidade por obrigações contraídas pela sociedade passa a ser exclusivamente dela, nada sendo exigível dos sócios, cujos capitais particulares não ficam sujeitos à execução, salvo exceções (...).

Em decorrência da ficção jurídica criada pelo Código Civil⁸⁴, as obrigações do sócio e da sociedade não se confundem. Cada um garante o adimplemento pecuniário de suas respectivas obrigações mediante seu próprio patrimônio. Contudo, em termos prático e por constituir apenas uma abstração legal, a pessoa jurídica necessita de uma organização interna análoga e harmônica como a do corpo humano para que possa ser efetivamente empregada aos fins para que foi criada.

Sua organização se dá nos termos do que dispõe os atos constitutivos ou o contrato social. Este mesmo contrato social é o instrumento que define qual ou quais pessoas terão poder de decisão no âmbito interno, define os termos em que deve se fazer a divisão do *pro labore*, etc. São as decisões destes que fazem com que a sociedade empresária efetivamente avance.

Em âmbito tributário notamos algumas peculiaridades de relacionamento. A sociedade empresária resta criada para atingir fins comerciais, para empreender negociações em seu benefício, porém, há relações que transcendem a esfera a esfera

⁸³ Op. Cit, 37/38.

⁸⁴ Cf. BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

de disposições da sociedade em virtude de sua própria natureza. É o caso das relações decorrente do exercício da competência tributária.

De acordo com os ensinamentos de GAINO⁸⁵ podemos inserir o Fisco no rol de credores não negociais. Nas palavras do autor:

Não negociais são os credores que não realiza, negócios com a sociedade ou que não têm condições, em virtude de natural hipossuficiência, de discutir cláusulas contratuais. Seus créditos surgem em virtude de outras causas, que não a relação negocial, ou em virtude de contrato padrão, cujas cláusulas não puderam evitar. São o fisco, a previdência social, o trabalhador e o consumidor.

(...) A ordem jurídica dispensa maior proteção a esses credores (...), permitindo-lhes que avancem sobre o patrimônio particular dos sócios, ainda que o capital social esteja integralizado. Isto, naturalmente, se já esgotado os bens próprios da sociedade.

A condição de credor não negocial decorre de imposição legal. O ente tributante cria nos limites de sua competência tributária, conforme frisamos, exações impostas à pessoa jurídica independentemente do seu escopo negocial. A incidência se dá pelo simples fato de manifestar riqueza com a revelação do fato gerador.

Com o reconhecimento da ocorrência do fato gerador da exação, temos plenas condições de defender a efetiva formação da obrigação jurídico-tributária, que deduz como objeto um ato de dar, traduz o direito do Fisco de receber o valor definido a título de crédito tributário e, em contrapartida, o dever do contribuinte de verter aos cofres o montante pecuniário administrativamente alcançado.

Em virtude da relação complexa formada diante de contribuinte pessoa jurídica, as situações devem ser avaliadas com bastante cautela.

O crédito tributário será inscrito em dívida ativa – título executivo extrajudicial, nos moldes do que dispõe o art. 585, VII, do CPC –, conforme discorreremos anteriormente, e embasará a ação de execução fiscal proposta pela Fazenda Pública com o objetivo de vindicar mediante as vias judiciais o adimplemento pecuniário da obrigação. É neste momento, sobretudo, que a correlação entre as obrigações deve ser aferida e o nome do gestor, doravante intitulado corresponsável, deve constar nos instrumentos que traduzem a dívida como forma consubstanciar a relação entre pessoa jurídica e administrador ou deve constar como devedor originário se evidenciada alguma das situações previstas pelo Código Tributário Nacional.

Relevante avaliar, outrossim, quem seja o administrador da sociedade empresária no momento da propositura da ação de execução, pois, a norma de

⁸⁵ Op. Cit, pg. 45.

responsabilidade vazada pelo art. 137, III, c, do CTN implica em mais uma garantia de adimplemento da obrigação albergada ao fisco. Se aquele incorrer em ilicitude capitaneada por atos de dissolução, seu patrimônio pessoa deve ser utilizado para o adimplemento.

Neste caso, em nada importa saber qual dos sócios ocupava a posição de diretor na data da ocorrência do fato gerador, pois a dissolução irregular que enseja redirecionamento se dá no curso do processo, conforme inteligência do artigo acima referenciado. A responsabilidade pessoal do diretor na data da ocorrência do fato gerador será aferida nos termos do art. 135, III, do CTN, e nesse caso, não se há de fazer menção ao termo redirecionamento, pois sua responsabilidade é pessoal desde o nascimento da obrigação.

A responsabilidade pessoal nos termos do referido artigo se dá, de acordo com o que MANENTE⁸⁶, em âmbito administrativo:

A apuração da responsabilidade deve, necessariamente, ocorrer por meio de um processo administrativo fiscal, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal substancial, do contraditório e da ampla defesa, para somente, após concluído, ensejar a inclusão do sócio ou administrador, em Certidão de Dívida Ativa.

Este é um caso de reponsabilidade pessoal originária, pois a pessoa jurídica interposta constitui apenas um objeto para a prática do ato ilícito consubstanciado em lei como obrigação tributária, enquanto aquela responsabilidade pessoal pode ser considerada extraordinária.

Diferentemente do a jurisprudência do STJ amplamente assevera, compreendemos que o nome do corresponsável deverá constar na respectiva CDA, pois em sede de processo de execução resta impertinente qualquer aferição de dolo ou culpa, já que este é voltado para satisfação do direito do credor consubstanciado no título executivo certo, líquido e exigível.

Conforme jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça⁸⁷:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL - REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL - SÓCIO QUE NÃO ERA GERENTE DA EMPRESA NA ÉPOCA DO FATO GERADOR DOS TRIBUTOS OBJETO DA EXECUÇÃO -DESCABIMENTO.

1. Esta Corte firmou entendimento de que **é possível o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente, independentemente de seu**

⁸⁶ Op. Cit, pg. 112.

⁸⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no Agravo em Recurso Especial nº 262317/SP 2012/0249850-4; Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 17 de setembro 2013. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24199639/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-262317-sp-2012-0249850-4-stj>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

nome constar da CDA, contanto que ele tenha administrado a sociedade à época do fato gerador do tributo.

2. Tendo o tribunal de origem asseverado que não seria possível o redirecionamento da execução fiscal porque não comprovado que à época dos fatos geradores dos tributos em execução o recorrido respondia como responsável pela sociedade, não há como ser acolhida a pretensão da Fazenda Nacional.

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 262317 / SP; Relatora: Ministra ELIANA CALMON; Segunda turma; Julgamento: 05/09/2013; DJe: 17/09/2013) (grifo nosso)

Não sobeja pertinente compartilhar de tal entendimento, pois, para que o redirecionamento se operacionalize, faz-se necessário a presença de um título executivo em desfavor do responsável que deduzindo a legitimidade extraordinária.

Outro equívoco pontual que se pode constatar e debater posteriormente, diz respeito ao vínculo do sócio com o fato gerador para que possa apenas assim ser responsabilizado. *Data vênia*, compreendemos que tal argumento em nada reflete a responsabilidade tributária que enseja o redirecionamento, versada pelo art. 137, III, c, do CTN, que é a única que melhor traduz a responsabilidade pessoal do sócio por dissolução irregular da sociedade empresária, e exige a prática de ilicitude, no caso, a dissolução irregular, sob o norte do dolo específico, quando em curso ação de execução fiscal proposta em desfavor da sociedade empresária.

Interpretar o regramento instrumental da maneira que propugnamos significa interpretar de maneira correta o que dispõe o art. 202, I, do CTN, que apenas deixa em aberto a questão do domicílio fiscal do devedor.

Não constando seu nome no instrumento que documenta a obrigação, resta imprescindível que a exequente promova a emenda da certidão.

Acerca disto, assevera SILVA⁸⁸:

(...) É necessário, contudo, que o nome do executado conste da petição inicial, inclusive com a sua qualificação. Aliás, **a certidão pode apresentar vários devedores ou corresponsáveis (inciso I do § 5º do art. 2º, Lei de Execução Fiscal) e a Fazenda Pública ter interesse em executar somente um deles. Daí a necessidade de menção dos nomes.** Ademais, se estabelece a necessidade de constar o requerimento de citação, deve-se dizer de quem. Assim, é conveniente que a qualificação dos devedores corresponsáveis conste da petição inicial, notadamente para evitar equívocos da homonímia, já que na certidão não se prevê seja feita qualificação. (grifo nosso)

Assim nos colocamos em decorrência da problemática instrumental que gravita sobre a execução de título certo, líquido e exigível.

⁸⁸ Op. Cit, pg. 341.

Outrossim, não merece prosperar o argumento de que a responsabilidade pode ser aferida na ação de execução eventualmente em curso, pois, reiteramos, todo arcabouço probatório resta traduzido pela título executivo e ações desta natureza não gozam, a princípio, de viés probatório. Elementos de prova apenas podem ser aduzidos em juízo mediante ações incidentais de cunho cognitivo instauradas com tal objetivo, como são os casos da exceção de pré-executividade e os embargos à execução.

Assim, não merece prosperar os argumentos de FILHO e SANDRI⁸⁹:

Por outro lado, quando a imputação da responsabilidade não é realizada no decorrer do procedimento administrativo, cabe à Fazenda Pública demonstrar; no processo de execução fiscal, a situação que autoriza a responsabilização. A responsabilização efetiva dependerá da análise do magistrado, cabendo a ele, no processo de execução, resolver todas as questões envolvendo a cobrança do débito executado.

Se o exequente não mencionar no título executivo o nome do responsável o momento do ajuizamento da ação, o magistrado deve, sim, ofertar a possibilidade de promover emenda à certidão que instrumentaliza a obrigação, pois é o que dispõe o art. 2º, § 8º, da Lei nº 6.830/80⁹⁰, não, de maneira alguma, chamar o terceiro a juízo, fragilizando, assim, seu direito à propriedade, já que, nos dizeres de BUENO⁹¹, não há execução sem título, que consubstancia um dos princípios mor da execução judicial:

De acordo com o princípio do título executivo, a tutela jurisdicional executiva depende sempre de sua prévia definição em um “título executivo”, tenha ele origem *judicial* (art. 475-N) ou *extrajudicial* (art. 585). (...) Sem título executivo, não há execução, é o que atesta o antigo aforismo latino: *nulla executio sine titulo*.

O direito processual civil brasileiro acolhe o princípio, prova mais que suficiente os dois mencionados dispositivos a listar – em rol taxativo (...) – quais são os títulos executivos. A função do título executivo, nestas circunstâncias, sem prejuízo das considerações e a de definir a *certeza* (objetiva e subjetiva), a *exigibilidade* e a *liquidez* de um direito e autorizar, conseqüentemente, à luz desta mesma definição, a prática de atos jurisdicionais executivos, isto é, atos voltados à satisfação daquele que é indicado no título como credor da obrigação.

A questão central, definitivamente, não está imbrincada ao ônus de prova. Sobeja imprescindível inscrever o nome do responsável tributário no documento para

⁸⁹ Op. Cit, pg. 107/108.

⁹⁰ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...)

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

⁹¹ Op. Cit, pg. 48/49.

que sua obrigação esteja instrumentalizada. Tal inscrição significa, em termos processuais, fazer com que a Fazenda Pública tenha efetivamente um título executivo extrajudicial em desfavor daquele.

MANENTE⁹² compartilha do mesmo entendimento ao propugnar:

(...) A apuração da responsabilidade deve, necessariamente, ocorrer por meio de um processo administrativo fiscal, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal substancial, do contraditório e da ampla defesa, para somente, após concluído, ensejar a inclusão do sócio ou administrador em Certidão de Dívida Ativa.

Todo o processo de execução ou fase de cumprimento de sentença, como regra geral, somente é possível ante a existência de um título extrajudicial ou judicial, respectivamente, que seja líquido, certo e exigível, pois nula será a execução sem título.

Como já visto, a Certidão de Dívida Ativa é uma exceção à regra, na medida em que constitui o único título extrajudicial em que não há a participação nem do contribuinte, principal devedor na sua constituição tampouco do sócio ou administrador, que responde pelo crédito tributário apenas em situações excepcionabilíssimas.

Para RODRIGUES, *apud* MANENTE⁹³:

O título da Fazenda Pública não chega através do processo de conhecimento, como ocorre com os títulos executivos judiciais, ou do consenso das partes resultante do acertamento do objeto da obrigação, mas sim pela individualização da obrigação por atividade apenas do titular do interesse tutelado, a Fazenda Pública. Esta se situa na posição de sujeito ativo que exige do sujeito do devedor a prestação do comportamento devido, que, não atendido, autoriza-o a formalizar essa dívida através de um título executivo.

Em determinados casos resta possível emergir uma situação em especial anacrônica objeto de breves apontamentos anteriormente, em que mediante diligência oficial realizada por servidor constata-se o abandono por parte da sociedade empresária de seu domicílio fiscal (o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento, conforme art. 127, II, do CTN).

Tal constatação revela o primeiro indício, reiteramos, indício, segundo a doutrina majoritária e os tribunais, hábil a implicar na responsabilização dos gerentes, diretores, os detentores de poder decisório. Compete ao exequente, a partir da constatação de indícios de dissolução irregular, vindicar judicialmente o redirecionamento do executivo fiscal.

⁹² MANENTE, Luciana Nini. *A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na execução Fiscal e suas Defesas Processuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pg. 112.

⁹³ RODRIGUES, Cláudia. O Título Executivo na Execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública. São Paulo: RT, 2002, pg. 149 *apud* MANENTE, Luciana Nini. *A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pg. 113.

A jurisprudência do STJ⁹⁴ resta pacificada nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA. INDÍCIO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE.

I - Discute-se se a certidão expedida pelo oficial de justiça atestando que a empresa executada não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial presta-se como indício de dissolução irregular da sociedade capaz de ensejar o redirecionamento do executivo fiscal a seus sócios-gerentes. Trata-se, assim, de discussão acerca de valoração de prova, ficando afastado o óbice sumular nº 7 deste STJ na hipótese.

II - Este Superior Tribunal de Justiça já exarou entendimento no sentido de que *"presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, comercial e tributário, cabendo a responsabilização do sócio-gerente, o qual pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular"* (REsp nº 841.855/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 30.08.2006).

III - Esta Primeira Turma adotou igual entendimento quando apreciou o REsp nº 738.502/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 14.11.2005, ressaltando-se para o fato de que *"consta dos autos certidão lavrada por Oficial de Justiça (fl. 47 verso), informando que, ao comparecer ao local de funcionamento da empresa executada, foi comunicado de que a mesma encerrara as atividades no local há mais de ano, o que indica a dissolução irregular da sociedade, a autorizar o redirecionamento da execução"* (sublinhou-se).

IV - De se destacar, ainda, que *"...no momento processual em que se busca apenas o redirecionamento da execução contra os sócios, não há que se exigir prova inequívoca ou cabal da dissolução irregular da sociedade. Nessa fase, a presença de indícios de que a empresa encerrou irregularmente suas atividades é suficiente para determinar o redirecionamento, embora não o seja para a responsabilização final dos sócios, questão esta que será objeto de discussão aprofundada nos embargos do devedor. (...) Como bem salientou o Ministro Teori Albino Zavascki no AgRg no REsp 643.918/PR, DJU de 16.05.06, saber se o executado é efetivamente devedor ou responsável pela dívida é tema pertencente ao domínio do direito material, disciplinado, fundamentalmente, no Código Tributário Nacional (art. 135), devendo ser enfrentado e decidido, se for o caso, pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução"* (REsp nº 868.472/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 12.12.2006).

V - Recurso especial provido. (Resp. nº 944.872/RS (2007/0093080-4); Primeira Turma; Relator: Ministro Francisco Falcão; Julgado: 04/09/2007; DJe: 08/10/2007)

As normas jurídicas definidoras de responsabilidade gozam de natureza material, bem como as definidoras de sujeição passiva direta. Contudo, ambas

⁹⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 944.872/RS (2007/0093080-4); Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, DF, 8 de outubro de 2010. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8862008/recurso-especial-resp-944872-rs-2007-0093080-4>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

necessitam de normas instrumentais, como é o caso da vazada no art. 585, VII, do CPC, o regramento vazado pelo art. 201 e seguintes do CTN e todo arcabouço normativo da Lei nº 6.830/80, amplamente obedecidas quando se está diante de execução fiscal movida em desfavor do contribuinte.

As normas de responsabilidade igualmente demandam a aplicação de instrumentos para deduzir a responsabilidade em juízo. Assim, a exequente goza de título com os atributos de liquidez, certeza e exigibilidade em desfavor do responsável e a única maneira de efetivamente instrumentalizar a responsabilidade do gestor se dá com a inscrição do seu nome no título executivo que embasa a ação.

A constatação de dissolução irregular por parte da sociedade empresária enseja o redirecionamento da execução fiscal ao sócio com poderes de gestão responsável pela prática do ato ilegal, tratando-se, consoante asseveramos, de hipótese de legitimidade extraordinária. A ilicitude está implícita na conduta.

6 DISSOLUÇÃO IRREGULAR E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM DESFAVOR DO SÓCIO-GESTOR

As sociedade empresárias constituem ficção do ordenamento jurídico pátrio estando voltadas ao exercício da livre iniciativa, fundamento da República Federativa do Brasil, com condicionantes hábeis a encorajar o espírito empreendedor, sobretudo, ante a separação obrigacional e conseqüentemente patrimonial existente entre pessoa jurídica e pessoa física dos sócios.

A integralização de capital pela pessoa dos sócios traduz a garantia patrimonial que a referida sociedade oferta àqueles que com ela se relacionam. Para tanto, os atos da vida civil que implicam na constituição ou, se for o caso, encerramento das sociedade empresárias devem necessariamente obedecer ao que dispõe o Código Civil. Apenas assim a referida ficção não cairá por terra.

Outrossim, constitui prática cada vez mais corriqueira o fato de os diretores da sociedade empresária se valerem da blindagem patrimonial para prática de atos definidos pela lei civil como ilícita, tendo como consequência imediata a constituição de obrigação tributária registrada unicamente em nome da sociedade.

A prática jurídica hodierna vem reiteradas vezes se deparando com situações que implicam em frontal inobservância às normas, sobretudo, as que versam acerca da dissolução. Logo, não faz qualquer sentido defender a manutenção da garantia ante o premente desejo de aplicar golpes.

Com a dissolução da sociedade empresária em manifesto confronto ao que versa a legislação pertinente, a implicação imediata que prega o texto legal consiste na responsabilização pessoal do sócio com poderes de gestão que optou pelo encerramento em absoluto confronto com as normas legais. Em se tratando de débito tributário inadimplido pelo contribuinte pessoa jurídica na prática não mais existe em virtude da realização dos atos reprováveis juridicamente, visualizamos o surgimento de uma pretensão em favor da Fazenda Pública com amparo legal, em desfavor do sócio, ou sócios detentores de poder de decisão que assim procederam.

A sujeição passiva direta da pessoa jurídica dissolvida cede espaço ao redirecionamento da ação de execução fiscal, instituto que em nada se confunde com a regra de desconsideração da personalidade jurídica, já que estão voltados a universos distintos e embasados em condutas passivas diversas. Se dá no curso do processo, a partir do surgimento de indícios de dissolução irregular.

O referido instituto, por gozar de sobremaneira relevância para a prática jurídica e demandar um posicionamento recorrente dos tribunais, merece uma análise mais esmiuçada adiante, sobretudo em termos processuais.

6.1 Algumas incisões acerca do procedimento de dissolução das sociedades empresárias

Constituem circunstâncias palpáveis e dignas de nota aquelas que gravitam em torno do raciocínio delineado pelo descumprimento de deveres instrumentais impostos pela legislação tributária. A constatação, no curso do processo, da inexistência de bens, somado ao abandono do domicílio fiscal por parte da então devedora, implicam na soma de indícios que robustecem a tese de dissolução irregular aduzida até o momento em linhas gerais e ensejam responsabilização de terceiro pelo adimplemento do crédito tributário.

A partir destas considerações, os indícios que emergem com a diligência empreendida por oficial de justiça adquirem feição de “certeza” ante constatação de inexistência de bens, o que implica na dedução de partilha antecipada do patrimônio social.

A partir de então, na verdade, nos deparamos com dois fortes indícios, que somados fazem com que tenhamos um certo grau de certeza, pois o encerramento das atividades implica no ato de dissolução, e a ausência de bens na antecipação da partilha e desprezo à regra que impõe aos responsáveis a apuração de haveres e pagamento das respectivas dívidas.

Ante a prática de conduta ilícita que implica no rompimento da relação de fidúcia estabelecida entre Fisco e contribuinte, aquele que inicialmente ocupava o posto de garante face a obrigação tributária produto da manifestação de riqueza com a revelação do fato gerador do tributo e demonstração de capacidade contributiva, doravante ocupa posição diversa, ocupa justamente a posição de sujeito passivo de relação linear cujo objeto consiste no pagamento do montante pecuniário quantificado mediante o ato lançamento.

Somente a partir do momento em que emergem indícios de dissolução irregular da sociedade, o intérprete pode sufragar a possibilidade de operacionalização do redirecionamento. Acerca da sociedade empresária, ente

abstrato produto da manifestação de vontade humana e capital, GAINO⁹⁵ discorre acerca da necessidade de adoção de atos hábeis a criar e extingui-las:

A criação da sociedade dá-se, segundo o art. 45 do Código Civil, pelo registro do contrato social no órgão público competente. Outras leis de natureza fiscal e administrativa impõem aos sócios a adoção de diversas providências, como instituição de livros próprios, registro de talonários fiscais, obtenção de alvará de funcionamento, etc.

A dissolução da sociedade igualmente demanda providências próprias, entre elas, a averbação no registro onde estiver inscrita (art. 51, § 1º e 3º, do Código Civil), com o que ela deixa de existir no mundo jurídico, e a baixa da inscrição junto aos órgãos fiscais da União, do Estado e do Município.

No tocante ao procedimento que deve ser levado a cabo para dissolução da sociedade. MANENTE⁹⁶ assevera:

A dissolução da sociedade, que está regulada pelo Código Civil (arts. 1.033 a 1.038), impõe diversas obrigações aos administradores e estabelece o procedimento a ser seguido pelo liquidante para encerrá-la de forma regular, o mesmo ocorrendo quando se trata de falência, cujo objetivo é promover o afastamento do devedor de suas atividades, preservar e otimizar a utilização produtiva dos bens, ativos e recursos produtivos, inclusive os intangíveis da empresa (art. 75 da Lei nº 11.101/2005).

No que concerne à dissolução da sociedade empresária, o art. 1.033 e seguintes do Código Civil disciplinam as causas e a sucessão de ato lícitamente adotados e aptos para extinguir a sociedade empresária. O procedimento se sucede em três fases: dissolução, liquidação e partilha dos bens, se houver, entre os sócios.

Com a dissolução constatamos a presença de um único ato que encerra a primeira fase. Não há o encerramento imediato, encerramento abrupto das atividades. Na prática, a sociedade empresária apenas publiciza a decisão dos sócio de não mais prostrar às relações que, a partir dos atos constitutivos, se propunha a manter.

Somente após a adoção do ato correto, e que implica em observância à boa-fé que deve imperar nas relações intersubjetivas, é iniciada a fase subsequente.

Acerca da dissolução pondera RAMOS⁹⁷:

O ato de dissolução – um distrato ou uma decisão judicial, por exemplo – deverá ser registrado na Junta Comercial, e a sociedade então inicial sua fase de liquidação, devendo acrescer ao seu nome empresarial, para a proteção de terceiros que com ela contratam, a expressão “*em liquidação*”, bem como designar o respectivo liquidante.

A liquidação representa o segundo passo para dissolução da sociedade empresária. Todo o acervo patrimonial presente e futuro da sociedade em processo de dissolução deverá ser reunido para que as dívidas contraídas sejam adimplidas.

⁹⁵ Op. Cit, pg. 126.

⁹⁶ Op. Cit, pg. 51.

⁹⁷ RAMOS, André Luis Santa Cruz. *Curso de Direito Empresarial: o novo regime jurídico-empresarial brasileiro*. 3ª ed., rev., ampl., e atual. Bahia: Juspodivm, 2009, pg. 482.

Acerca da liquidação assevera RAMOS⁹⁸:

É obvio que a liquidação é conduzida com a finalidade de atingir dois objetivos básicos: (i) realização do ativo, com a venda de bens da sociedade e a cobrança de seus devedores; e (ii) satisfação do passivo, com o pagamento de todos os seus credores. Nesse sentido, dispõe o art. 1.106 do CC que, *“respeitados os direitos dos credores preferenciais, pagará o liquidante as dívidas sociais proporcionalmente, sem distinção entre vencidas e vincendas, mas, em relação a estas, com desconto”*.

Havendo quantitativo passivo superior ao ativo, aqueles que não apresentam qualquer precedência frente aos demais credores, infelizmente, não terão seus débitos adimplidos. Nada poderá ser feito, pois a responsabilidade dos sócios ante a conduta proba está limitada ao valor das quotas. A sociedade empresária goza de patrimônio próprio que se reveste em garantia aos credores e necessariamente utilizado para adimplir suas obrigações.

A partilha dos bens apenas ocorrerá se o ativo empresarial superar o passivo, ou seja, se a sociedade em dissolução possuir mais patrimônio, mais créditos, do que dívidas. Quase sempre não ocorre na prática.

De acordo com RAMOS⁹⁹:

Feitos os pagamentos aos credores, entre-se na fase de partilha do acervo líquido entre os seus sócios. Claro que, se a sociedade tiver passivo maior do que o ativo, não haverá partilha. Nesse caso, aliás, cabe ao liquidante confessar a insolvência da sociedade empresária e requerer a sua falência. Quanto à partilha dos bens entre os sócios, prevê o art. 1.107 do CC que *“os sócios podem resolver, por maioria de votos, antes de ultimada a liquidação, mas depois de pagos os credores, que o liquidante faça rateios por antecipação da partilha, à medida em que se apure os haveres sociais”*.

A partilha, se sobraem bens ou créditos oriundos do acervo patrimonial da pessoa jurídica, deve ser feita nos moldes do que prevê o contrato social, favorecendo cada sócio da forma que define o instrumento social que traduz a anuência de todos.

Assim se opera a dissolução regular, nos termos da lei, em forma de procedimento que obedece fases pontualmente definidas, o contrário da dissolução irregular, cujo desprezo ao regramento pertinente se evidencia com a conduta.

O termo dissolução irregular é autoexplicativo, imprime a ideia de desrespeito frontal a lei, igualmente representado pelo produto inversão daqueles atos ordenados para o encerramento da sociedade e extinção da personalidade jurídica. Há censura ao regramento material que disciplina a extinção da personalidade

⁹⁸ Op. Cit, pg. 484.

⁹⁹ Op. Cit, pg. 485.

Concordamos em partes com a jurisprudência do STJ, que inclusive editou súmula, se deixando guiar por indícios que implicam em ofensa à texto de lei, já que não há infração maior ou menor. Visualizamos apenas infrações separadas pela gravosidade, com implicações mais rígidas e equivalentes ao prejuízo causado. A mudança de domicílio fiscal sem comunicação prévia à autoridade competente implica em infração à lei. Assim, enseja no curso do processo a responsabilidade pessoal nos termos do art. 137, III, c, do CTN.

A súmula editada pelo referido tribunal apresenta a seguinte redação:

“Súmula 435: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.¹⁰⁰

Com a constatação da dissolução irregular da sociedade, imediatamente emerge a responsabilidade pessoal do sócio com poderes de gestão pela prática da referida infração. Contudo, aqueles mesmos elementos de ordem processual vem à tona e demandam elucidação sobre maneira cautelosas, capitaneados pelo já consolidado entendimento do STJ e que ainda sobeja atacado de maneira recorrente. Diz respeito à exigibilidade ou não de o nome do responsável tributário constar na CDA.

O redirecionamento consiste na implicação diretamente relacionadas às consequências da constatação dos referidos indícios de dissolução irregular. A ruptura da relação de fidúcia implica no dever de verter aos cofres públicos o montante pecuniário em lugar do contribuinte, pois os credores confiam que o encerramento da sociedade sempre se dará de maneira lícita, com o máximo adimplemento, já que o patrimônio pessoal da sociedade empresária constitui a principal garantia ofertada por ela aos credores.

A dificuldade em instrumentalizar a pretensão do representante judicial do Fisco em obter o adimplemento em desfavor do sócio-gerente em decorrência da constatação de dissolução irregular no curso do processo sobeja, de alguma forma, modulada, e isso se dá em decorrência da jurisprudência cultivada sobretudo no âmbito do STJ.

¹⁰⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435, de 15 de maio de 2010. Dissolução irregular da empresa. Deixa o domicílio fiscal sem comunicação. Redirecionamento para os sócios gerentes. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=61>. Acesso em: 29 nov. 2013.

6.2 Diferenciação entre desconsideração da personalidade jurídica e redirecionamento na execução fiscal

Representa uma questão de técnica processual e análise das normas de direito material versadas pelo Código Civil e Código Tributário Nacional através do princípio da especialidade.

No tocante à desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil¹⁰¹, o gestor de pessoa jurídica que, se valendo do atributo da blindagem patrimonial, abusar da personalidade jurídica, caracterizados pela confusão patrimonial - não resta visualizada um discernimento lógico entre patrimônio pessoal e patrimônio social - ou desvio de finalidade – no desempenho de atividades estranhas ao objeto empresarial explicitado no estatuto ou contrato social – como forma de prejudicar credores e auferir benefício ilícito.

No direito do consumidor e no âmbito do direito do trabalho, as regras inerentes ao instituto em questão gozam de sobremaneira abrangência. Por exemplo, o fato de a simples inadimplência constituir elemento hábil a ensejar a desconsideração. É o que disciplina o art. 28 do Código de Defesa do Consumidor¹⁰².

Em âmbito trabalhista, outrossim, foi construído um sólido entendimento acerca da necessidade de adimplemento do crédito trabalhista em decorrência da natureza alimentar de que goza, bem como em decorrência da não assunção de riscos na atividade empresarial. Segundo GAINO¹⁰³:

A jurisprudência trabalhista se firmou no sentido de estabelecer prioridade do direito do trabalhador em relação ao direito do sócio, em razão de aquele depender do salário para a própria sobrevivência e a de seus familiares.

¹⁰¹ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

¹⁰² Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

§ 1º (Vetado).

§ 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

¹⁰³ Op. Cit, pg. 93.

Considerou-se, outrossim, que o trabalhador não pode sujeitar-se aos riscos das atividades empresariais, ou seja, aos sócios, gerentes ou não. Inspirada nessas ideias, a Justiça do Trabalho vem desconsiderando, sistematicamente, a personalidade jurídica da sociedade limitada, para o efeito de avanço sobre os patrimônios particulares dos sócios.

O que se objetiva vindicar nesse seara nada mais é que o adimplemento do crédito trabalhista para prover o sustento do obreiro e de sua família. Não há razão de ser criar qualquer confusão entre o redirecionamento, instituto jurídico de natureza tributária, e a desconsideração nestes moldes, de âmbito trabalhista

A doutrina difere a regra vazada pelo art. 50 do Código Civil da regra vazada pelo art. 28 do Código de Defesa do Consumidor, considerando aquela a teoria da menor desconsideração, que se opera em decorrência do número reduzido de hipótese que possibilitam a aferição da responsabilidade do gestor. Está, a teoria da maior desconsideração, que se dá em virtude das amplas possibilidades de incidência ante o caso concreto.

Já o responsabilidade tributária, ensejadora do redirecionamento alhures exposto e esposada no art. 137, III, c, do CTN, goza de regramento próprio e não está condicionado à demonstração das condutas definidas pelo art. 50 do Código Civil. O abuso da personalidade jurídica em virtude da confusão patrimonial e desvio de finalidade não deve necessariamente sobejar aferido para constrição patrimonial do acervo particular do sócio gestor.

Aqui necessitamos aferir unicamente a ocorrência de elementos fáticos hábeis a induzir ao raciocínio de que a conduta do garante inviabilizou o adimplemento da obrigação.

A responsabilidade pessoal decorrente da prática de ato ilícito enseja o redirecionamento da ação de execução fiscal proposta inicialmente em desfavor da sociedade empresária, que manifestou capacidade contributiva ao realizar o fato gerador, para a pessoa do sócio que detinha poderes de gestão na data da ocorrência da ilicitude que ocasiona a frustração do direito do ente federativo competente de obter o adimplemento do crédito tributário.

A desconsideração da personalidade jurídica constitui instrumento hábil para promover a realocação da obrigação de conferir adimplemento a um dado débito em decorrência da prática de conduta reprovável pela legislação pátria de âmbito privado. Já o instituto do redirecionamento resta previsto pela lei tributária com status de responsabilização pessoal em decorrência da prática das condutas guiadas pelo dolo específico e especificamente versadas pelo art. 137, III, c, do CTN.

Nos deparamos com um concurso aparente de normas, em que o princípio da especialidade deve descortinar qual norma deverá ser aplicada ante o caso concreto. Se a dívida em questão for tributária e, tendo em vista que o Código Tributário Nacional versa acerca da responsabilidade de terceiros, impertinente aduzir uma norma versada por um diploma legal diverso.

Com o redirecionamento apenas os sócios com poderes de gestão que praticaram de maneira deliberada os atos que implicam na dissolução irregular da sociedade, podem ser responsabilizados pessoalmente pelo adimplemento do tributo inscrito inicialmente em desfavor daquela. Reiteramos, apenas os detentores de poder de decisão em seio empresarial respondem.

Já na desconsideração da personalidade jurídica, todos os sócios respondem pelo adimplemento do débito vindicado em desfavor da pessoa jurídica, mesmo os que já tenham integralizado o capital social.

Nesta senda, novamente GAINO¹⁰⁴ discorre acerca do discernimento dos institutos de maneira pontual. Para ele não há qualquer possibilidade de confundir os institutos:

A desconsideração faz-se mediante a presença de certos pressupostos e com a finalidade de proteger direitos de terceiros. Afasta-se o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, removendo com isso o óbice da responsabilização dos sócios por dívidas ou obrigações sociais. Avança-se, assim, sobre o patrimônio particular dos sócios, com o objetivo de satisfazer complementarmente os direitos dos credores.

(...) A responsabilidade tributária caracteriza-se, segundo essa regra, pelo comportamento malicioso do sócio-gerente, diretor ou administrador, significativo, esse comportamento, de causa determinante do não cumprimento da obrigação perante o fisco.

Apenas o sócio que ostente poderes de gerência, direção ou administração pode ser responsabilizado. Os demais sócios são imunes à incidência da norma, o que torna ainda mais evidente a aplicabilidade da teoria da desconsideração, pois esta, ao afastar a personalidade jurídica, tem o efeito de expor à execução os bens particulares de todos os sócios, ainda quando estas já tenham integralizado o capital social.

Sendo assim, MANENTE¹⁰⁵ discorre acerca dos institutos e reconhece a desnecessidade de ser empreendida a desconsideração da personalidade jurídica fazendo uso dos seguintes argumentos:

Entendo que não há necessidade de desconsideração da personalidade jurídica para atingir o patrimônio pessoal do sócio ou administrador, pois, se a conduta desta não estava amparada pelo contrato social ou estatuto, a responsabilidade pelo pagamento do tributo já é pessoal dele, e não da pessoa jurídica que somente responderá quando o seu administrador tiver praticado atos que não configuram ilícito.

¹⁰⁴ Op. Cit, pg. 52/53.

¹⁰⁵ Op. Cit, pg. 74/75.

Isso porque o princípio da autonomia patrimonial implica em regra geral de que os sócios não respondem pelas obrigações contraídas pela sociedade, minimizando, portanto, os riscos de eles comprometerem seu patrimônio pessoal em decorrência do fracasso financeiro da sociedade.

Como todo princípio não é absoluto, ele veio sofrendo flexibilização com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*Disregard Doctrine*), cujo objetivo é justamente alcançar o sócio e responsabilizá-lo por obrigação que, a princípio, seria da sociedade, como forma de evitar que a pessoa jurídica funcione apenas para mascarar atividades irregulares dos sócios que prejudiquem terceiros de boa-fé.

Outrossim, COELHO, *apud* GAINO¹⁰⁶, é mais um partidário da tese:

Quando são responsabilizados diretores que, embora agindo dentro de suas atribuições, o fizerem com culpa ou dolo, é a culpa ou o dolo próprios que levam a imputar responsabilidade à pessoa natural, responsabilidade de resto inimputável à pessoa jurídica, não havendo portanto qualquer desconsideração.

Os autores que se faz menção transmitem com maior clareza e robustez o raciocínio jurídico que defendemos.

6.3 Redirecionamento da execução fiscal em desfavor do sócio-gerente por dissolução irregular da sociedade empresária

As considerações que nos propomos a colocar adiante, possivelmente, representam não apenas o âmago da tese aqui esposada, mas o objeto de maior conflito doutrinário e jurisprudencial acerca dos elementos instrumentais atinentes ao instituto da responsabilidade tributária.

Para início de conversa, resta pertinente recordar que estamos diante de uma espécie de responsabilidade pessoal (decorrente de prática ilícita), não responsabilidade subsidiária, ou mesmo oriunda do simples inadimplemento do débito por si só.

Conferimos valia às teses dos doutrinadores brasileiros, sobretudo ao posicionamento do STJ, que, conforme aduzimos anteriormente, possui súmula editada acerca da matéria. No entanto, não temos escopo de cultivar posicionamento alinhado a uma ou outra vertente doutrina. Preocupamo-nos apenas em conferir uma interpretação eivada da necessária razoabilidade e que se dá no sentido de defender a efetiva legalidade em matéria tributária, os regramentos instrumentais e aplicabilidade das normas constitucionais.

¹⁰⁶ COELHO, Fabio Ulhoa. *A desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, pg. 38, *apud* GAINO, Itamar. *A Responsabilidade do Sócio de Sociedade Limitada*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pg. 53.

Com o ajuizamento da ação de execução fiscal e constatação mediante diligências oficiais de indícios de dissolução irregular, emerge a pretensão de vindicar o redirecionamento da ação de execução em curso em desfavor do sócio, frise, com poderes de gestão, que colaborou diretamente para a ocorrência do evento ilegal, que conforme o art. 137 do CTN, deve responder pessoalmente pelo débito tributário. Não merece prosperar qualquer argumento que adote ponto de vista contrária, como, por exemplo, a necessidade de o gestor assim se apresentar tanto no momento da ocorrência do fato gerador quando da dissolução irregular da sociedade empresária, pois o CTN assim não dispõe.

Acerca da legitimidade passiva nos moldes que anteriormente aduzimos, a jurisprudência do STJ¹⁰⁷ é pacífica:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PRETENSÃO RECURSAL DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO INADMISSÍVEL POR INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7 DO STJ.

1. Consoante decidido pela Primeira Seção do STJ, ao julgar os EAg 1.105.993/RJ (Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 1º.2.2011), não é cabível o redirecionamento da execução fiscal em relação ao sócio que não exercia a administração da empresa ao tempo da dissolução irregular da sociedade, ainda que estivesse na gerência ao tempo do fato gerador do tributo, tendo em vista que a responsabilidade pessoal do administrador não decorre da simples falta de pagamento do débito tributário, mas da própria dissolução irregular, que não pode ser imputada àquele que já não era gerente quando de sua ocorrência.

2. A Segunda Turma do STJ, ao julgar o AgRg no AREsp 261.019/SP (Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 16.5.2013), deixou consignado que a presunção de dissolução irregular da sociedade empresária, conquanto fato autorizador do redirecionamento da execução fiscal à luz do preceitua a Súmula n. 435 do STJ, não serve para alcançar ex-sócios, que não mais compunham o quadro social à época da dissolução irregular e que não constam como co-responsáveis da certidão de dívida ativa, salvo se comprovada sua responsabilidade, à época do fato gerador do débito exequendo, decorrente de excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, conforme dispõe o art. 135 do CTN.

5. Agravo regimental não provido. (AgRg no Resp nº 1.375.899 - PE (2013/0084155-8); Relator: Ministro Mauro Campbell Marques; Julgado: 13/08/2013; DJe: 20/08/2013.)

Sobeja deveras relevante evidenciar um equívoco pontual no julgado do Superior Tribunal de Justiça. Redirecionamento em decorrência da dissolução irregular da sociedade empresária, consoante disporemos em linhas posteriores, se

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.375.899/PE 2013/0084155-8; Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 20 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24028268/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1375899-pe-2013-0084155-8-stj>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

dá apenas no curso do processo e com fulcro no art. 137 do CTN. Em hipótese alguma merece prosperar a tese capitaneada pelo redirecionamento nos termos do art. 135 do mesmo diploma legal, pois neste caso, estaremos diante de uma regra de responsabilidade que impõe a obrigação de realizar o adimplemento diretamente pelo sócio detentor de poderes decisórios no âmbito corporativo, já que dispõe acerca da responsabilidade pessoal pelo crédito decorrente de obrigação oriunda de prática ilícita.

Nesse caso, a ilicitude está em seu nascedouro, não emerge no curso do processo, como é o caso daquela.

A responsabilidade decorrente de ato ilícito constitui incontestavelmente o grande motivador dos pedidos de redirecionamento da execução fiscal, pois dissolução irregular constitui desobediência ao regramento civil esposada, implica em ofensa à lei e, em plano de fundo, ofensa aos interesses do Fisco. Conforme discorreremos anteriormente, não pertine aferir se maior ou menor a ilicitude, ilicitude implica em ofensa a dispositivo de lei, seja mais gravosa ou menos gravosa as consequências.

Segundo GAINO¹⁰⁸:

A infração da lei constitui a principal causa de responsabilização do sócio-gerente, diretor ou administrador da sociedade limitada. Nos repertórios de jurisprudência é essa a causa que mais se vê, certamente por ser a de maior profusão no mundo dos negócios e também de fácil caracterização nos casos concretos.

(...) O que importa, para a imputação da responsabilidade ao terceiro, é a lesão ao interesse do fisco, ou seja, a falta de recolhimento do tributo devido. Essa lesão pode derivar, entretanto, de infração de lei tributária, civil, processual civil ou comercial.

Doutrina e jurisprudência, dentro dos limites possíveis, convergem ao defender que o responsável pessoal, para que assim possa efetivamente ser considerado, deveria gozar de poder de decisão no âmbito empresarial e que, aí sim, responderem com seu patrimônio pessoal pelo adimplemento da obrigação tributária inicialmente registrada em nome da sociedade empresária. Concordamos com o raciocínio, pois apenas quem detém poder de decisão pratica ato ilegal em âmbito societário e, de alguma forma, auferir proveito econômico com a dissolução precoce da sociedade.

Necessitamos, novamente, registrar o equívoco compartilhado pela doutrina e jurisprudência do próprio STJ acerca da dissolução irregular em termos de

¹⁰⁸ Op. Cit, pg. 68.

enquadramento formal da responsabilidade. Há regramentos especiais que versam acerca da responsabilidade pessoal no CTN e que, no entanto, estão atrelados à hipóteses fáticas absolutamente distintas. É o caso das previsões do art. 135, III, e art. 137, III, c.

Acerca da responsabilização ante o reconhecimento dos poderes de gestão do sócio, FILHO¹⁰⁹ assevera:

Regra geral, o sócio não responde pessoalmente pelas dívidas da sociedade, podendo ser responsabilizado, de forma excepcional, quando detém poderes de gerência e atua individualmente de forma irregular, utilizando o instituto da personalidade jurídica de forma fraudulenta ou abusiva.

No âmbito tributário, o Código Tributário Nacional determina a responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, III). A responsabilidade do sócio por dívida tributária, nos casos de atos abusivos, fraudulentos ou dolosos é caso de atribuição de consequências jurídicas a ação ou omissão de terceiro que descumpra o dever legal de zelar pelo adimplemento da obrigação tributária.

Data máxima venia, discordamos do raciocínio do autor. Acerca do art. 135, pertinente lembrar que estamos diante de um regramento tributário absolutamente compatível com o art. 121, parágrafo único, II, ambos do CTN, que versa acerca da sujeição passiva indireta. Naquele caso, o sócio com poderes de gestão se vale da blindagem patrimonial e da própria personalidade jurídica para promover atos que revelem riqueza nos mesmos moldes do que abstratamente dispõe a hipótese de incidência como fuga pessoal da exação respectiva.

Qualquer argumento que mencione apenas a possibilidade de o sócio responder pelo crédito tributária é falacioso, já que o fato gerador é praticado por ele próprio mediante manipulação ilícita de pessoa jurídica interposta.

Os atos ilícitos considerados como atinentes à dissolução irregular e que comportam responsabilidade pessoal devem se dar de maneira dolosa, com dolo específico. O elemento subjetivo da conduta resta traduzido com a efetiva prática da conduta, da dissolução, pois, compreende-se que aqueles que se aventuram na livre iniciativa além de conhecer o procedimento para constituição, conhecem, sobretudo, o procedimento de dissolução, que comporta as fases de dissolução, liquidação e partilha de bens, se sobrar saldo positivo.

¹⁰⁹ FILHO, João Aurino de Melo. Modificação no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (coord.). *Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal*. 2ª ed. Bahia: Editora Juspodivm, 2013, pg. 338/339.

O elemento cognitivo resta demonstrado com a própria realização da conduta versada como ilícita. Representa um ponto de impertinência abrir incidente cognitivo para aferir o elemento subjetivo que resta evidenciado com a própria conduta.

Tal constatação implica em responsabilização pessoal, nos termos do art. 137, III, c, do CTN, aos sócios detentores de poder de gestão que assim procederam. Contudo, a questão da responsabilidade pessoa vazada pelo referido dispositivo possui desdobramento muito mais amplos, sobremaneira abrangentes. Para discorre com a limpidez que a questão demanda precisaremos recorrer a alguns conceitos aduzidos anteriormente.

A revelação de riqueza com a realização prática da hipótese de incidência e manifestação da capacidade contributiva apresenta como decorrência a prática do fato gerador da exação. O produto do fato gerador, conforme visualizamos em linhas precedentes, consiste na obrigação tributária, relação linear que coloca em polos contrapostos um dos entes federativos com capacidade tributária prevista pelo art. 145 da CF/88 (a presença de mais de um implica em bitributação), no outro, o contribuinte.

O ato de lançamento implica na preliminar realização procedimento administrativo imprescindível para constituição do crédito tributário, com a quantificação do montante devido pelo contribuinte com a revelação do fato gerador. Porém, quando nos deparamos com uma sociedade empresária no polo passivo precisamos deferir mais cautela à constituição do crédito em questão, pois, consoante disposto, a pessoa jurídica consiste numa ficção jurídica que estimula o exercício do empreendedorismo assegurando a manutenção da higidez do patrimônio pessoal.

Sendo uma mera ficção, faz-se necessário a presença de pessoas físicas para a utilização racional da sociedade empresária como forma de auferir proveito econômico.

Assim, relação jurídico-obrigacional tributária em que o sujeito passivo for pessoa jurídica comporta menção do responsável ao final do procedimento de lançamento, com sua pessoal notificação e possibilidade de ofertar impugnação se for potencialmente devedor subsidiário, conforme defendemos. Na ocasião de não haver o pretendido adimplemento voluntário do crédito tributário, a autoridade fiscal remeterá à autoridade competente, nos termos do art. 201 e seguintes do CTN

cumulado com o art. 2º da Lei nº 6.830/80, para inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Com o exercício da competência decorrente da inscrição do crédito tributário em dívida ativa tributária, título executivo extrajudicial hábil a embasar a ação de execução fiscal cujo norte traduz a necessidade de vindicar judicialmente o adimplemento da obrigação entabulada não mais entre credor e devedor, sim, entre exequente e executado, com especial observância ao que dispõe o art. 202, I, do CTN, que manifesta a necessidade de constar na certidão inscrita o nome do devedor e do corresponsável sempre que a relação processual comportar sua figura. É o caso das relações jurídicas que envolvem pessoas jurídicas.

Proposta a ação de execução fiscal e posteriormente constatada mediante diligência oficial o abandono do domicílio fiscal sem que fosse cientificada preliminarmente a Receita competente, emerge a pretensão da Procuradoria da Fazenda competente para ofertar o pedido de redirecionamento da execução fiscal em desfavor do sócio-gerente por dissolução irregular da sociedade empresária. Emerge a reponsabilidade e, conseqüentemente, como se dá no curso do processo, a legitimidade passiva extraordinária. É exatamente neste ponto que as questões mais delicadas exsurtem.

GAINO¹¹⁰ manifesta um ponto de vista e, diga-se de passagem, contrário ao majoritário, ao defender que:

A inexistência de bens da sociedade é condição para o redirecionamento da execução contra o sócio-gerente, visto que sua responsabilidade é de natureza subsidiária.

A caracterização da responsabilidade acontece no curso do processo, após tentativas infrutíferas de apreensão de bens da sociedade que sejam suficientes à cobertura do débito tributário.

A sócio-gerente é incluído no polo passivo da relação processual executiva, procedendo-se às anotações respectivas nos serviços de distribuição, registro e autuação. A sociedade, na condição de contribuinte, devedora originária e principal, é mantida no processo, não havendo razão jurídica para sua exclusão, até porque, conforme anteriormente salientamos, ela continua presa ao cumprimento da obrigação tributária, segundo o art. 128 do CTN (...).

Apresenta sobremaneira relevância os argumentos do respeitável autor, todavia, em poucos pontos convergimos.

Constitui jurisprudência pacífica e entendimento doutrinário majoritário o de que o simples inadimplemento pecuniário da obrigação não importa em redirecionamento. Nos termos da redação dada ao caput art. 137, III, c, do CTN, a

¹¹⁰ Op. Cit, pg. 75.

responsabilidade em decorrência da prática de ato ilícito é pessoal do diretor que a cometeu, não subsidiária, já que a inteligência do artigo em questão não nos oferta interpretação que destoa da responsabilidade pessoal.

Não compreendemos, outrossim, que a pessoa jurídica deve permanecer no polo passivo da relação processual. Nosso objetivo em nada representa fragilização dos interesses estatais, mas a compreensão da mensagem implícita à decisão de deferimento redirecionamento que reconhece a extinção da sociedade empresária nos possibilita raciocinar dessa maneira.

Em outras palavras, estamos diante de uma pessoa morta, que não mais existe, que não goza sequer do próprio patrimônio constituído para honrar com suas obrigações anteriormente contraídas. Constitui, igualmente, vítima do sócio-gerente pela prática contrária à legislação pátria. Estamos, analogamente, diante do falecimento da sociedade empresária, mas nesse caso não detêm sequer patrimônio, pois o mesmo foi objeto de partilha antecipada, e o *caput* do art. 137 do CTN prevê que, nessas circunstâncias, a responsabilidade que recai sobre os diretores é pessoal.

Na relação jurídica deduzida em juízo onde ao contribuinte convergia a condição de executado, com o deferimento do pleito de redirecionamento a condição de executado passa a recair sobre o sujeito passivo indireto, ocupando, definitivamente, o lugar do contribuinte na relação processual judicial por ser pessoalmente responsável.

Acerca da necessidade de traduzir pelas vias processuais a responsabilidade pessoal, aduzimos nosso raciocínio que, de certa maneira, acaba sendo um pouco complexo.

O art. 121, parágrafo único, I, do CTN, prevê que sujeito passivo direito aquele tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Já o sujeito passivo indireto, nos termos do II, é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O nome do sócio-gerente deve constar na CDA para que a Procuradoria da Fazenda tenha condições efetivas de materializar o redirecionamento. Não sendo assim, asseveramos a necessidade, antes da decisão de primeiro grau que o § 8º do art. 2 da Lei nº 6.830/80 faz referência, obviamente, de emenda da certidão de dívida ativa pois, apenas assim, a exequente terá em desfavor do novel executado um título executivo extrajudicial.

Reiteramos, outrossim, o nosso ponto de vista pessoal representado pela desnecessidade de se aferir preliminarmente o dolo específico da conduta, pois a dissolução irregular da sociedade empresária promovida pelo gestor traduz, por si só e de maneira cabal, o elemento subjetivo inerente a conduta que exige o art. 137, III do CTN.

O respeitável doutrinador PACHECO¹¹¹ incorre em equívoco ao fazer menção a dispositivo de lei que versa acerca da responsabilidade:

Constitui infração da lei e do contrato, com a conseqüente responsabilidade fiscal do sócio-gerente, o desaparecimento da sociedade sem sua prévia dissolução legal e sem o pagamento das dívidas tributárias. A situação irregular da executada leva à responsabilidade limitada dos sócios, especialmente os gerentes. Nessas condições é válida a penhora efetuada, incidindo o art. 135 do CTN. (TJSP, Ac. un. Da 9ª Câm. Cív., BJA, n. 94.520, 1983).

As pessoas referidas no inc. III do art. 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição, e, assim sendo, aplica-se-lhes o disposto no art. 568, V, do CPC, não obstante seus nomes não constarem no título extrajudicial. Assim, podem ser citados – e ter seus bens penhorados –, independentemente de processo judicial prévio para a verificação da ocorrência inequívoca das circunstâncias de fato, aludidas no art. 135, *caput*, do CTN (...).

O art. 135, III, do CTN, hipoteticamente, apenas por ser aplicado se restar comprovado mediante procedimento administrativo fiscal que o crédito decorrente da obrigação tributária tem fulcro em ato de dilapidação patrimonial dolosa com potencial de implicar em dissolução irregular. Por exemplo, alienação de imóvel (fato gerador do ITBI) por preço vil ante o estado financeiro delicado. Neste caso, como os créditos tributários de sociedades empresárias comportam corresponsabilidade, o procedimento administrativo tributário deve ser instaurado em desfavor de contribuinte e responsável, para que a autoridade competente possa, aí sim, aferir o dolo do diretor e imputar a ele responsabilidade pessoal pelo crédito tributário.

Reforçamos a tese de que, especificamente neste ponto, não há abertura para discussões inerentes ao redirecionamento. Ora, se o dispositivo prevê que o terceiro é responsável pessoal pelo crédito decorrente de obrigação tributária realizada com fins ilícitos, sua legitimidade passiva é originária, ordinária. Visualizamos o imprescindível “direcionamento” da execução fiscal. Redirecionamento apenas se opera com execução fiscal em curso e constatação da dissolução irregular.

¹¹¹ Op. Cit, pg. 101.

Para aplicarmos o regramento inerente ao art. 135 do CTN, faz-se necessária a presença do sócio-gerente no momento da manifestação de riqueza com a revelação do fato gerador, pois a sociedade empresária, assim como o fisco, é vítima da ilicitude. Há manifestação viciada de vontade. Para aplicarmos todo o regramento inerente ao art. 137 do CTN, faz-se necessário identificarmos o sócio-diretor que, com a ação de execução fiscal em curso, deliberou no sentido de antecipar a partilha e dissolver a sociedade empresária sem adimplir o máximo possível das obrigação e frustrar sobremaneira as expectativas fiscais em receber o montante pecuniário que de direito lhe cabe. Emerge a legitimação passiva extraordinária do diretor pela prática dos atos ilícitos.

O STJ¹¹² corrobora nosso entendimento acerca da ilegalidade inerente à conduta ao definir que o fato da dissolução irregular constitui a infração à lei apta a ensejar o redirecionamento, porém, não nos moldes do artigo correto (art. 137 do CTN), mas nos moldes do art. 135 do CTN:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. "A **desconsideração da personalidade jurídica**, com a conseqüente **invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa**, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de **dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração a lei**" (AgRg no AREsp 42.985/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 01/03/13).

2. O Tribunal de origem, mediante soberana análise do suporte fático-probatório dos autos, assentou que ficou demonstrada a dissolução irregular da empresa. Logo, a modificação do acórdão recorrido requer, efetivamente, na via especial, novo exame das provas contidas nos autos, o que é vedado, consoante enunciado sumular 7/STJ.

3. Não há falar em prescrição intercorrente se o redirecionamento da execução fiscal aos sócios deu-se antes do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da constituição do crédito tributário.

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no Agravo no Resp Nº 10.939/RS (2011/0108785-6); Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima; Julgado: 02/05/2013; DJe: 10/05/2013.)

Outrossim, redirecionamento não se confunde com desconsideração da personalidade jurídica. Acerca de suas diferenças nos debruçamos anteriormente.

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 10.939/RS 2011/0108785-6; Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, DF, 10 de maio de 2013. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23277624/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-10939-rs-2011-0108785-6-stj>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

O artigo em questão se reporta ao nascedouro, à manifestação de riqueza com a realização do fato gerador, e nesse caso, não apresenta contornos de viabilidade o debate do STJ acerca da menção ou não do nome do sócio na certidão de dívida ativa, pois a certidão deve estar desde o início inscrita o nome do sócio-diretor.

Se não for feita menção ao seu nome, a Procuradoria da Fazenda competente não pode vindicar o redirecionamento da ação de execução fiscal em curso em desfavor do gerente responsável pessoal desde o início pelo adimplemento ante sua conduta ilícita. Não estaremos diante de um título executivo extrajudicial com os mínimos contornos de legalidade em desfavor deste.

Sobeja pertinente aduzir a jurisprudência do STJ¹¹³ que, não obstante em diversos momentos se mostra de uma lucidez inigualável, neste ponto em especial deixa bastante a desejar:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU CONTRA O ESTATUTO À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. "A presunção de dissolução irregular da sociedade empresária, conquanto fato autorizador do redirecionamento da execução fiscal à luz do preceitua a Súmula n. 435 do STJ, não serve para alcançar ex-sócios, que não mais compunham o quadro social à época da dissolução irregular e que não constam como co-responsáveis da certidão de dívida ativa, **salvo se comprovada sua responsabilidade, à época do fato gerador do débito exequendo, decorrente de excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, conforme dispõe o art. 135 do CTN.** Precedentes: EREsp 100.739/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, DJ 28/02/2000; EAg 1.105.993/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe 01/02/2011; REsp 824.503/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 13.8.2008; REsp 728.461/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 19/12/2005 " (AgRg no Ag 1.346.462/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/05/2011).

2. In casu, o Tribunal de origem consignou de forma expressa que: "quanto aos ex-sócios, ante o tempo decorrido, somado ao fato de que não mais integravam a sociedade como também em razão da agravante não ter trazido indícios de que à época do fato gerador da obrigação tributária agiram com excesso de poderes ou infração de lei, entendendo incabível a inclusão no pólo passivo da execução fiscal."

3. Para rever os fundamentos do Tribunal a quo é necessário o reexame do conjunto fático-probatório, o que não é possível em sede de recurso especial. Incidência da Súmula n. 7/STJ.

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial AgRg no AREsp 261.019/SP (2012/0245555-0); Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 16 de maio de 2013. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23315015/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-261019-sp-2012-0245555-0-stj>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

4. Agravo regimental improvido. (AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 261.019/SP (2012/0245555-0); Relator: Ministro Humberto Martins; JULGADO: 02/05/2013; DJe: 16/05/2013.) (grifo nosso)

Logo, a responsabilização tributária do sócio gerente em decorrência da dissolução irregular da sociedade empresária resta, em razão dos argumentos aduzidos, juridicamente possível. O produto do seu reconhecimento representa o redirecionamento da ação de execução em seu desfavor de outrem ante a observâncias de atos contrários ao dispõe texto de lei.

Para tanto, deve ser ofertada a devida cautela ao enquadramento legal utilizada para realização do redirecionamento, pois apenas pode ser processada como tal ante a observância dos elementos inerente ao processo de execução, sobretudo à necessidade de a relação restar traduzida por título executivo.

Mediante o art. 135, III, do CTN, visualizamos os conceitos de responsabilidade pessoal do diretor em decorrência da prática de ato ilícito nos mesmos termos que define uma dada hipótese de incidência cuja implicação representa o surgimento do crédito tributário. Não há amparo legal promover responsabilização pessoal do sócio gerente no curso do processo com fulcro no artigo em questão, pois impõe a ele obrigação originária, conforme colocamos.

Outrossim, sobeja deveras impertinente compatibilizar dissolução irregular com o art. 135 do CTN, pois, em nosso entendimento, versa acerca de um rol fechado de hipóteses, não comportando construção jurisprudencial destoante. A dissolução irregular implica em ato ilícito praticado no curso do processo de execução, em nada se alinha ao que versa o artigo de lei em questão, pois, para sua soberana aplicação, faz-se necessário cometimento de ilícito do qual decorra o sufragado crédito tributário.

O redirecionamento, reitero, instituto cuja aplicação demanda a presença de um processo de execução fiscal em curso, e apenas pode ser processado nos termos do que define o art. 137, III, c, do CTN, pois, a infração que o sufragado dispositivo aduz não goza da restrição inerente ao artigo anteriormente interpretado.

A melhor técnica processual consiste em fazer menção ao nome do sócio que goza de poderes de gestão no referido título executivo extrajudicial, pois apenas assim, a PFN, por exemplo, pode compatibilizar seus interesses com o primado da segurança jurídica, conceito tão caro para todo Estado Democrático de Direito que assim se preze. O controle da legalidade deve se dar em âmbito administrativo, em

judicial restam pertinentes apenas a realização de atos de constrição patrimonial para satisfazer os interesses da parte lezada.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante as considerações aduzidas, podemos visualizar que a responsabilidade tributária nos termos do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, demanda previsão legal e, sobretudo, uma definição pontual que norteie a aplicação das referidas normas de direito material. Assim, a previsão legal deve se ater a critérios plausíveis, como a correlação com o fato gerador ou com o próprio contribuinte.

É justamente o conceito capitaneado pela relação com o fato gerador que nos proporciona discernir com precisão cirúrgica a aplicabilidade dos arts. 135 e 137 do CTN e impor ao terceiro responsabilidade pessoal em virtude do ilícito praticado.

Tendo em vista essa limitação imposta ao próprio legislador, não compete ao Judiciário criar uma interpretação com fulcro em um dado dispositivo de lei que, no entanto, não goza de qualquer relação com a circunstância apresentada, pois acaba exarando uma decisão sem o devido amparo legal. Se trata, então de uma interpretação fincada em critérios casuísticos.

A dissolução irregular consubstancia uma teia de atos no sentido de pôr termo precocemente à pessoa jurídica, prejudicando sobremaneira os credores, ou eventuais exequentes, que vindicam a satisfação de seu crédito mediante utilização da garantia preambular ofertada nas relações negociais ou extra negociais: o patrimônio próprio. Compreendemos assim, e amplamente justificamos nossa opção, diferentemente dos tribunais pátrios, que a responsabilidade tributária oriunda da dissolução irregular da sociedade empresária decorre unicamente da ruptura da relação de boa-fé entabulada entre terceiro, contribuinte e Fisco.

Enfatizamos no decorrer de nossas explanações, outrossim, que o STJ muitas vezes não prima pela melhor técnica processual, uma vez que admite a legitimação extraordinária em ações de execução fiscal sem título executivo inscrito em desfavor do sócio, então terceiro, em razão de circunstâncias vedadas por lei. Conforme as lições de renomados processualistas, não há processo de execução sem título, e consiste em pressuposto de existência para formação da relação processual a legitimidade das partes, sobretudo do sujeito passivo, pois sofrerá diretamente com os atos constritivos.

A tese do “autolançamento” pode ser perfeitamente sufragada como ponto nevrálgico indutor da imperfeição jurisprudencial, pois admitir como lançamento o

produto do cumprimento de obrigação acessória não prima pela elucidação das pretendidas relações entabuladas quando o sujeito passivo da relação jurídica tributária obrigacional é sociedade empresária. Além disso, na prática, implica em manifesto descompasso com o que aduz o legislador imputar responsabilidade pessoal por dissolução irregular da sociedade empresária com fulcro no art. 135 do CTN, já que o mesmo dispõe claramente, outrossim em suas entrelinhas, que o dolo da conduta deve ser aferido ao momento do lançamento, que o crédito tributário.

Outrossim, asseveramos e voltamos a afirmar que a dissolução irregular enseja imposição do instituto do redirecionamento apenas nas hipóteses de cobrança judicial da dívida ativa, pois, em se tratando de crédito tributário decorrente de obrigação tributária oriundo ofensa à lei, ao estatuto ou ao contrato social, a responsabilidade resta compatível com o art. 135 do CTN, que não está relacionado à ação de execução em curso. Não se há de aferir dissolução irregular nos moldes do referido disposto, pois, consoante menção alhures, aduz um rol fechado de hipóteses e a dissolução irregular por si só não faz emergir obrigação tributária e, conseqüentemente, crédito tributário.

Sendo a responsabilidade originária, nos termos do art. 135 do CTN, impertinente aferir legitimidade extraordinária, pois neste caso, a responsabilidade emerge com o crédito tributário e a ilicitude resta evidenciada no seio do procedimento administrativo tributário. O gerente se vale da personalidade jurídica da sociedade empresária como pessoa interposta para auferir benesse sem qualquer amparo legal.

A responsabilidade tributária do sócio gerente em decorrência da dissolução irregular da sociedade operacionalizada com o redirecionamento da ação de execução em curso, apenas pode ser assim compreendida com espeque no art. 137, III, c, do CTN, pois é o único que comporta reponsabilidade por ilicitude e não se apresenta sobremaneira restritivo, como o caso das hipóteses aduzidas pelo art. 135, III, do mesmo diploma legal.

Nos colocamos de maneira absolutamente contrária ao entendimento jurisprudencial que faz menção a ônus de prova que incube ao exequente em sede de processo de execução, pois isto, juridicamente, não existe! O processo de execução, em especial o de execução fiscal, serve para os efeitos legais que foi criado, já que a pretensão, conteúdo da ação judicial movida com fulcro em obter a satisfação coercitiva da obrigação de dar objeto da obrigação tributária, resta deduzida em um título executivo extrajudicial.

Apenas cabe ao executado se valer de incidente de cognição para revelar sua “irresponsabilidade” ante a pretensão de verter aos cofres públicos a qualquer custo o montante pecuniário quantificado mediante procedimento administrativo fiscal e que decorre da obrigação tributária.

Não é pelo fato de a doutrina majoritária entender que o único dos títulos extrajudiciais que se forma sem a presença do devedor, que as instâncias burocráticas estatais devem fragilizar a garantia constitucional albergada ao contribuinte do devido processo legal administrativo e judicial.

Fragiliza de maneira cabal o devido processo legal o deferimento do redirecionamento da ação de execução fiscal sem que a exequente detenha em desfavor do executado um título executivo. Atuando dessa maneira, o Estado não prima pelo brocardo mais caro para um Estado Democrático de Direito, o da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 6ª ed, rev. e atual. São Paulo: MÉTODO, 2012.

AMARAL, Paulo Adyr Dias. *Processo Administrativo Tributário e o problema da supressão do contraditório*. 2ª edição. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436, de 13 de maio de 2010. Entrega da declaração. Contribuinte. Reconhecimento de débito. Dispensa de outra providência. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=61> Acesso em: 29 de nov. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435, de 15 de maio de 2010. Dissolução irregular da empresa. Deixa o domicílio fiscal sem comunicação. Redirecionamento para os sócios gerentes. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=61>. Acesso em: 29 nov. 2013.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

_____. Decreto-lei nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

_____. Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1101780 RJ 2008/0215372-0. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF,

7 de outubro de 2009. Disponível em: <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6008648/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-1101780-rj-2008-0215372-0>. Acesso em: 20 out. 2013.

_____, Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no Agravo em Recurso Especial nº 262317/SP 2012/0249850-4; Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 17 de setembro 2013. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24199639/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-262317-sp-2012-0249850-4-stj>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

_____, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 944.872/RS (2007/0093080-4); Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, DF, 8 de outubro de 2010. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8862008/recurso-especial-resp-944872-rs-2007-0093080-4>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.375.899/PE 2013/0084155-8; Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 20 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24028268/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1375899-pe-2013-0084155-8-stj>>. Acesso em: 25 nov. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 10.939/RS 2011/0108785-6; Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, DF, 10 de maio de 2013. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23277624/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-10939-rs-2011-0108785-6-stj>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial AgRg no AREsp 261.019/SP (2012/0245555-0); Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 16 de maio de 2013. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23315015/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-261019-sp-2012-0245555-0-stj>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed Belo Horizonte: Forense, 2013.

BARROS, Guilherme Freire de Melo. *Poder Público em Juízo para Concursos*. 3ª ed, ver e atual. Bahia: JusPodivm, 2013.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Processo Administrativo Tributário* (comentários ao Decreto nº 7.574/2011 e à Constituição Federal). São Paulo: Dialética, 2012.

BUENO, Cassio Scarpinella *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil: Procedimento comum: procedimento sumário e ordinário*. 4ª ed, rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil: Tutela Jurisdicional Executiva*. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAIS, Cleide Previtalli. *O PROCESSO TRIBUTÁRIO*. 8ª ed, rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini (coord.). *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. 2ª ed, ver. E atual. São Paulo: MP ed., 2010.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 6ª ed, rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. V. 2.

_____. *Instituições de Direito Processual Civil*. 6ª ed, rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. V. 3.

FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVELD, Nelson. *Direito das Obrigações*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FERREIRA, Olívia Tonello Mendes. *Embargos à Execução Fiscal Após o Advento da Lei 11.382/2006*. São Paulo: Quartir Latin, 2010.

FILHO, João Aurino de Melo (coord.). *Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal*. 2ª ed, rev. e atual. Bahia: JusPodivm, 2013.

GAINO, Itamar. *Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. *Direito Processual Civil Esquematizado*. 3ª ed, rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução: João Batista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MANENTE, Luciana Nini. *A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na execução fiscal e suas defesas processuais*. 1ª edição. São Paulo, Quartier Latin, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Responsabilidade Tributária*. Pesquisas Tributárias: nova série – 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MOURA, Lenice Silveira Moreira. *Exceção de Pré-executividade em Matéria Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal: Lei nº 6.830, de 22-9-1980*. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____, *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Constitucional Descomplicado*. 9ª ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2012.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Américo Luís Martins. *A EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA*. 3ª ed, rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

RAMOS, André Luis Santa Cruz. *Curso de Direito Empresarial: o novo regime jurídico-empresarial brasileiro*. 3ª ed, rev. e atual. Bahia: JusPodivm, 2009.

ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

ROSTAGNO, Alessandro. *Contencioso Administrativo Tributário: questões polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.