

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO E FILOSOFIA DO DIREITO

AILIME PUREUR MACEDO

**Análise crítica do redirecionamento da execução fiscal ao responsável tributário à
luz do devido processo legal**

Porto Alegre

2012

AILIME PUREUR MACEDO

**Análise crítica do redirecionamento da execução fiscal ao responsável tributário à
luz do devido processo legal**

Trabalho de conclusão de Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado ao Departamento de Direito Público e Filosofia da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de bacharela.

Orientadora: Professora Maria Isabel de Azevedo Souza

Porto Alegre

2012

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, à minha família, cada um a seu modo, pelos constantes ensinamentos sobre como ser uma pessoa melhor, sob todos os pontos de vista. Mãe, pai, Mateus, obrigada por tudo, sempre. Ao Pedro, pelo carinho e pela cumplicidade.

Agradeço também à Professora Maria Isabel de Azevedo Souza pela inspiração e pela confiança no meu estudo, por me fazer acreditar que o meu interesse não era em vão.

E, como não poderia deixar de ser, aos muito mais irmãos do que colegas que acompanharam cada passo desta trajetória acadêmica, e que foram, muitas vezes, responsáveis por fazer dela um caminho muito feliz.

“Não se alvoroce tanto com protestos de inocência

Porque isso causa má impressão.”

(Franz Kafka, O Processo)

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a forma pela qual o responsável tributário, reconhecido como tal pela lei, pode ser chamado processualmente a responder pela satisfação do crédito fiscal perante o processo de execução judicial. Neste contexto, explora as figuras do sujeito passivo da obrigação tributária, procurando aproximar o contribuinte do fato que dá origem ao pagamento do tributo, e afastar o responsável desta incumbência, que só se mostrará devida se comprovadas as hipóteses de responsabilização do Código Tributário Nacional. Posteriormente, são analisados os pressupostos de ampla defesa e devido processo legal para inclusão do responsável na demanda executiva, estabelecendo-se a necessidade de instauração de processo administrativo próprio para apuração desta responsabilidade e para oportunizar a devida defesa do novo devedor. Por fim, avalia a evolução do entendimento jurisprudencial quanto à garantia de defesa do responsabilizado, bem como as mudanças processuais no campo prescricional decorrentes da necessidade de abertura de processo administrativo paralelo à execução fiscal.

Palavras-chave: Execução fiscal. Responsabilidade tributária. Devido processo legal. Ampla defesa.

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la forma por la cual el responsable tributario, así reconocido por la ley, puede ser llamado procesalmente a responder por la satisfacción del crédito fiscal en el proceso de ejecución judicial. En este contexto, explora las figuras del sujeto pasivo de la obligación tributaria, buscando acercar el contribuyente del hecho que origina el pago del tributo, y alejar el responsable tributario de esta incumbencia, que solamente se mostrará debida si comprobadas las hipótesis de responsabilización del Código Tributario Nacional. Tras todo esto, se analizan las presuposiciones de amplia defensa y debido proceso para la inclusión del responsable en la demanda ejecutiva, estableciéndose la necesidad de crear un proceso administrativo propio a investigar esta responsabilidad y posibilitar la defensa del nuevo deudor. Finalmente, evalúa la evolución de la comprensión de los tribunales ante la garantía de defensa del responsable, así como los cambios procesales en el campo de la prescripción como resultado de la necesidad de apertura de un proceso administrativo paralelo a la ejecución fiscal.

Palabras-llave: Ejecución fiscal. Responsabilidad tributaria. Debido proceso. Amplia defensa.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 7 |
| 1. SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA | |
| 1.1. A obrigação tributária e o elemento de sujeição passiva | 9 |
| 1.2. Análise das figuras de contribuinte e responsável tributária | 12 |
| 1.3. O responsável por transferência e a relação jurídica autônoma | 15 |
| 2. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO | |
| 2.1. Processo administrativo e formação do crédito tributário | 26 |
| 2.2. Diferença entre responsabilidade tributária e ilegitimidade passiva | 31 |
| 2.3. Aplicação dos princípios constitucionais de ampla defesa | 35 |
| 3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E EXECUÇÃO FISCAL | |
| 3.1. Exigências procedimentais para a legitimação de inclusão de novo sujeito passivo na Execução Fiscal | 40 |
| 3.2. Análise jurisprudencial | 49 |
| 3.3. Questões prescricional e decadencial | 55 |
| CONCLUSÃO | 59 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 62 |

INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, principalmente após o advento da Lei de Execuções Fiscais, em 1980, a busca pela satisfação do crédito tributário tem explorado cada vez mais desconstituir a responsabilidade pelo pagamento para o devedor originário, e buscado, como consequência, esta responsabilização na figura de terceiro, seja ele pessoa física ou jurídica, que tenha alguma relação com o fato gerador do tributo. Neste sentido, a possibilidade de redirecionar, portanto, a execução fiscal a outrem que não figurava na posição de devedor tributário no início da demanda vem ganhando respaldo jurisprudencial ao ponto de o entendimento pela possibilidade de inclusão do devedor secundário já estar pacificado no âmbito dos tribunais superiores, inclusive com edição de Súmulas sobre o tema.

No entanto, além dos preocupantes reflexos econômicos desta operação, dada a invasão cada vez mais simplificada e facilitada ao patrimônio de terceiro, recentemente foram levantadas, em importantes julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, a possível violação legal e constitucional desta prática, se analisada, primeiramente, sob a ótica do direito processual, e, em outro momento, pela garantia ao devido processo legal e à ampla defesa assegurados aos litigantes processuais na Constituição Federal. E são estas as facetas dos pedidos de redirecionamento formulados pelas Fazendas Públicas que o presente estudo pretende explorar.

A partir do contexto acima referido, a primeira parte deste trabalho, de cunho eminentemente material, tem como objetivo identificar, dentro da estruturação da regra tributária, como se revela aquele a quem é incumbida a posição de devedor do tributo, de responsável primeiro pela obrigação tributária. Pretende, desta forma, analisar o enquadramento do conceito de sujeito passivo dentro da regra tributária, as obrigações a ele relacionadas, e como o elemento pessoal passivo desta obrigação pode ser estendido àqueles que inicialmente não restavam indicados como obrigados ao seu cumprimento, ao passo que diferencia as figuras de contribuinte e responsável tributário, e avalia sob quais hipóteses, dentre as descritas no Código Tributário Nacional, é possível que se conclua haver, efetivamente, responsabilidade de terceiro sobre débito fiscal que inicialmente não era de sua titularidade.

Posteriormente, abordam-se os aspectos processuais que norteiam a inclusão de outro sujeito passivo na demanda executiva fiscal. São estudadas as regras processuais insculpidas

no Código de Processo Civil e na Lei de Execuções Fiscais que tratam da possibilidade de o responsável tributário figurar como executado pelo crédito fiscal já constituído, e do conflito gerado a partir destes permissivos em relação às normas também preconizadas por estes diplomas, além do Código Tributário Nacional, que dizem respeito ao procedimento de lançamento do crédito fiscal, em processo administrativo, e da necessidade de que contra o suposto responsável haja título extrajudicial devidamente constituído para embasar a lide executória, diferenciando-se a verificação da responsabilidade fiscal de terceiro, de cunho material, da legitimidade para que este terceiro figure no polo passivo da lide executória, o que só pode ocorrer quando há título executivo exigível contra ele.

Por fim, conjugando as duas análises mencionadas, em um terceiro momento se conjugam os fatores material e processual para avaliar de que forma seria válido, ou ainda, constitucional, o pedido de inclusão de novo sujeito passivo para responder pelo débito, respeitando as prerrogativas do fisco pela busca da satisfação de seu crédito, mas igualmente as garantias de um processo justo, conferidas aos litigantes também de demandas administrativas, ao sustentar a necessidade de imputação de processo administrativo de constituição do crédito próprio para análise de responsabilidade tributária de terceiro, e não em pedido informal no curso da demanda executiva.

Avalia-se, ainda, nesta terceira parte, a evolução do entendimento jurisprudencial, e as consequências processuais, no que tange especificamente aos prazos de prescrição e decadência, caso o modelo de redirecionamento admitido hoje pelos tribunais sofra as modificações já hoje operadas em outros sistemas jurídicos, como, por exemplo, na Espanha.

Logo, diferentemente de alguns estudos já realizados sobre o tema, este trabalho não pretende abordar as causas que levam à responsabilidade de terceiro sobre dívida tributária alheia, o que ensejaria discussão em matéria de Direito Empresarial. Admitindo-se, de pronto, esta possibilidade, uma vez que disposta em várias hipóteses no Código Tributário Nacional, pretende-se verificar de que forma, dentro dos procedimentos administrativos de reconhecimento do crédito fiscal devido, seria válido desconsiderar o devedor originário e imputar ao responsável o pagamento da dívida já em fase de execução.

Não se pretende, assim, abordar todas as inúmeras e complexas questões que circundam a hipótese de responsabilidade tributária de dívida alheia, senão somente introduzir uma nova ótica, de cunho processual e constitucional, sobre esta prática, hoje já tão difundida nos tribunais brasileiros.

1. SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 A obrigação tributária e o elemento de sujeição passiva

A regra de Direito tributário, à semelhança das demais regras jurídicas, encerra em si dois elementos determinantes para a sua aplicabilidade no ordenamento: a hipótese de incidência da regra e o comando derivado dela, a ordem dada pela regra quando da incidência da hipótese no fato concreto. Ambos os elementos, conforme preceitua Geraldo Ataliba¹, relacionam-se de tal forma que é possível afirmar que a ordem contida na regra só é de obrigatória aplicação no caso concreto se puder ser corretamente associada à hipótese genérica e fictícia determinada em seu bojo.

Esta hipótese de incidência, ou seja, o plano genérico e imaginado pelo legislador para a constituição da obrigação tributária, guarda em si, ainda segundo o autor, outros dois elementos, um objetivo e outro subjetivo: o primeiro determina as circunstâncias de tempo, modo, lugar e quantidade que serão verificadas para o colhimento do comportamento concreto (aspectos temporal, material, espacial e quantitativo, respectivamente); o segundo, por sua vez, determina o critério pessoal, de identificação do titular do comportamento a ser colhido (sujeito passivo), e o titular da obrigação para exigir este comportamento (sujeito ativo). Todos estes elementos, nem sempre de imediato reconhecidos no texto normativo, quando reunidos, por fim, revelam-se partes, aspectos da hipótese de incidência, como descreve o próprio autor:

Pois esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob vários aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos estão implícitos no sistema jurídico.²

Verifica-se, portanto, que o sujeito passivo da regra tributária é o devedor da obrigação, aquele que, uma vez realizado o comportamento concreto que estava descrito hipoteticamente, tem o dever de prestar ao sujeito ativo o objeto de um vínculo obrigacional,

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 26.

² *Ibidem*, p. 76.

este traduzido, no Direito tributário, como "*o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)*"³. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁴, ainda:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que vinculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoa o consequente da regra-matriz que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.

A partir da conceituação trazida pelos ilustres doutrinadores, é possível concluir que a correta identificação do sujeito passivo tributário merece, igualmente, a análise do conceito de obrigação tributária. Isto porque, uma vez classificadas pelo Código Tributário Nacional (CTN) em função do objeto, as obrigações tributárias podem ser identificadas como principais ou acessórias, e esta classificação influi sobremaneira na categorização do sujeito passivo tributário.⁵

Com efeito, a categoria “obrigação principal” remete ao próprio conceito de tributo, igualmente referido no *codex* tributário, em seu artigo 3º⁶, e que é facilmente identificável pelo ato do pagamento, de entrega de pecúnia; não é por outro motivo que Sacha Calmon Navarro Coelho aponta que “*à primeira vista, sabe-se apenas que existe uma obrigação a pagar, que esta obrigação é de dar, de dar quantia certa em dinheiro, sendo pois uma prestação pecuniária*”⁷. Nesta senda, coaduna-se com o disposto no artigo 113, §1º, do diploma tributário⁸.

Por seu turno, a categoria “obrigação acessória” é dever instrumental exigido pelo sujeito ativo com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação e facilitar a atividade fiscalizatória exercida sobre o sujeito passivo, enquadrando-se na definição do §2º do artigo

³ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha, 1973, p. 83.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 335.

⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 323.

⁶ 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.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

⁸ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. §1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

113 do CTN⁹, e guardando em si obrigação jurídica de fazer, ao invés de dar. Para Paulo de Barros Carvalho, constituem deveres instrumentais e formais consequentes da obrigação principal, e uma vez *“tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários”*¹⁰.

Diante das diferenciações entre ambos os tipos de obrigação tributária, convém enquadrar a figura do sujeito passivo dentro das categorias apresentadas. Conforme referido, o CTN distingue precisamente as duas espécies de sujeitos, à medida que os remete aos conceitos obrigacionais já referidos. Em seu artigo 121, o CTN cuida de conceituar o sujeito passivo da obrigação principal, enquanto o artigo 122 trata de classificar o sujeito passivo da obrigação acessória:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do 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.

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

Da leitura atenta do parágrafo único e dos incisos do artigo 121, percebe-se que o termo sujeito passivo da obrigação principal é gênero acolhedor das espécies contribuinte e responsável¹¹. Ambos respondem, portanto, pelo cumprimento da obrigação tributária principal (prestação pecuniária), mas, conforme se depreende do texto legal, estas duas espécies se relacionam de forma diferente com relação ao fato impositivo, à situação concreta que leva à obrigação do pagamento. Enquanto na hipótese do inciso I a relação parece mais direta, inclusive pelo termo “pessoal”, no inciso II parece haver leve distanciamento do fato concreto, revelando relação mais indireta com a obrigação da prestação pecuniária. Para restarem melhores esclarecidas estas duas naturezas de sujeito passivo da obrigação principal, indispensável, neste momento, diferenciar as figuras de contribuinte tributário e responsável tributário, bem como relacioná-las ao fato gerador da obrigação principal.

⁹ §2º A obrigação acessória decore da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas e negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 325.

¹¹ AMARO, Luciano. *Op.Cit.*, p. 324.

1.2 Análise das figuras de contribuinte e responsável tributário

Conforme já referido, o CTN intenta diferenciar as figuras de contribuinte tributário e responsável tributário para o pagamento da obrigação principal. Esta diferenciação se coaduna, segundo os ensinamentos de Rubens Gomes de Souza¹², com a aproximação ou o distanciamento do fato gerador que o legislador pretendeu conferir à classificação dos tipos de sujeito tributário.

Com efeito, conforme aponta Renato Lopes Becho¹³, a análise da disposição normativa do CTN sobre sujeição passiva tributária (Capítulo IV) permite a conclusão de que o legislador brasileiro, alinhando-se à corrente defendida por Rubens Gomes de Souza e Alfredo Augusto Becker¹⁴, optou pela posição dualista para a classificação dos sujeitos passivos, dividindo-os em contribuintes e responsáveis, esta última classificação subdividida em outras, e por isto admitida em *lato sensu*.

Fato é que a figura do contribuinte pode ser muito mais aproximada do critério econômico que leva ao pagamento do tributo, uma vez que este deve ser cobrado daquele que obtém alguma vantagem do ato, fato ou negócio jurídico (hipótese de incidência) que resulta no adimplemento do tributo (comando), constituindo-se, assim, o conceito de sujeição passiva direta. São, nas palavras de Becho, “*todas aquelas pessoas que nossa percepção identifica como realizadoras do critério material dos impostos arrolados na Constituição*”¹⁵. Para o autor, ainda, neste tipo estaria revelado o próprio sujeito passivo constitucional, aquele que deu causa jurídica ao tributo.

Segundo os ensinamentos de Luciano Amaro, ao refletir sobre o afirmado por Amílcar de Araújo Falcão quanto à identificação do contribuinte:

À vista da lição de Amílcar, pode-se dizer que a relação “pessoal” a que o Código se refere na definição de contribuinte corresponde, *grosso modo*, à ideia de “autoria” do fato gerador. Identificado o fato gerador, infere-se quem seria ‘naturalmente’ o sujeito passivo contribuinte, de modo que bastaria indagar a quem deve ser referida a situação configuradora do fato gerador para localizar a figura do contribuinte; se outra pessoa tiver sido

¹² SOUZA, Rubens Gomes de. *Op. Cit.*, p. 92.

¹³ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 82.

¹⁴ Estes autores, segundo Becho, teriam exposto em suas obras a preferência pela corrente dualista (contribuinte e responsável tributário), filiando-se à posição de Pugliese, Ataliba e Zavala, entre outros (p. 82).

¹⁵ BECHO, Renato Lopes. *Op. Cit.*, p. 85.

eleita pela lei como devedora do tributo, sua presença se dá na condição de responsável.¹⁶

Salienta Amaro, nesta senda, que a figura do responsável solidário, apesar do termo, é muito mais próxima da categoria de contribuinte do que propriamente de responsável tributário. Argumenta, neste sentido, que nas hipóteses de solidariedade na obrigação tributária, dispostas nos artigos 124 e 125 do CTN, o fato gerador já nasceria com polo passivo plúrimo, porquanto, uma vez ocorrido, tem-se desde logo, desde o nascimento da obrigação tributária, mais de uma pessoa ocupando a posição de devedor, cabendo a elas, solidariamente, o pagamento do tributo¹⁷.

São obrigados, portanto, desde o início da obrigação, fazendo parte da relação jurídica fisco-contribuinte, apenas com mais de uma hipótese passiva no polo do contribuinte, configurando situação em que, segundo Zelmo Denari, “*dois ou mais sujeitos passivos realizam ou participam da situação-base.*”¹⁸

Admitindo-se, pois, a natureza do contribuinte como sujeito passivo diretamente ligado ao fato gerador, e a categoria do “responsável” solidário com bastante proximidade à de contribuinte, a figura do responsável tributário, nos termos em que disposta no artigo 121, II, do CTN, poderia ser classificada como de sujeição passiva indireta. Com efeito, além do contribuinte, e do solidário, titulares da responsabilidade primeira para o cumprimento da obrigação principal, o CTN reservou ao sujeito ativo, por razões que vão desde a conveniência até a necessidade, a possibilidade de a figura de uma terceira pessoa, diferente do sujeito passivo preconizado pela Constituição e pela lei de instituição do tributo, a quem pode se atribuir, por imposição legal, o cumprimento da obrigação tributária¹⁹. Nas palavras de Amaro:

Não raro, porém, nosso estatuto tributário atribui ao legislador ordinário a faculdade de escolher o contribuinte entre os partícipes da atividade de conteúdo econômico, optando por qualquer das partes [...] Resulta que, no direito pátrio, a titularidade do fato gerador, em certos casos, pode depender do exclusivo arbítrio do legislador ordinário [...] Responsáveis tributários em sentido amplo, portanto, são todas as figuras de sujeito passivo instituídos pela lei. Entre essas criações legislativas, sem relação pessoal e direta com o fato gerador, podemos aludir aos *responsáveis tributários stricto sensu*, aos *substitutos tributários* e aos *sucessores*.²⁰

¹⁶ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 324.

¹⁷ *Ibidem*, p. 334.

¹⁸ DENARI, Zelmo. **Solidariedade e sucessão tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 48.

¹⁹ *Ibidem*, p. 330.

²⁰ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 233.

Recorrentemente citadas na doutrina como “responsabilização por dívida alheia”²¹, as figuras de responsáveis tributários em sentido lato se revelam verdadeira troca de posição jurídica na obrigação tributária. Isto porque, conforme já referido, não o contribuinte, apontado como o obrigado “natural” por vinculação ao fato imponible, será o devedor da obrigação, mas terceiro na relação jurídica.

Esta troca de posição pode ser identificada nas modalidades de substituição e transferência, diferenciando-se ambas pelo momento em que alguém distinto do contribuinte (obrigado direto) ingressa no polo passivo da obrigação tributária, ocupando a posição de devedor²².

A primeira modalidade, de substituição tributária, é figura bem definível e comum na prática legislativa. No entendimento de Rubens Gomes de Souza, nesta hipótese a lei substitui o sujeito passivo por outro desde logo, e com esta expressão quis dizer que a obrigação tributária já surgia tendo como sujeito passivo o substituto. Seu exemplo recai sobre imposto de renda sobre dividendo de ações: o sujeito passivo direito, ou seja, o contribuinte, seria o acionista, mas, na impossibilidade de o fisco cobrar o tributo sobre ações ao portador, a lei estipula que a sociedade anônima deve pagá-lo, sendo seu sujeito indireto por substituição.²³

Confirma esta afirmação o entendimento de Amaro, segundo o qual “*a lei desde logo põe o terceiro no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, o polo passivo já nasce ocupado por um substituto legal tributário.*”²⁴

Poder-se-ia dizer, portanto, que a substituição é igualmente hipótese, assim como a figura do contribuinte e de seu solidário, em que o polo passivo da obrigação tributária já nasce preenchido, já vem com previsão, desde o início, de quem serão os seus membros; por este fato, ainda, ampliando brevemente o entendimento lançado por Denari, restaria diferenciada em alguma medida a característica de serem os responsáveis do CTN ligados indiretamente ao fato imponible, porquanto, conforme preceitua Luiz Felipe Silveira Difini, “*o substituto legal tributário – ao contrário do responsável stricto sensu e do sucessor, que não têm qualquer ligação com o fato imponible – está de alguma forma ligado ao fato imponible, participando da cadeia de produção – comercialização.*”²⁵ Assim, que não

²¹ BECHO, Renato Lopes. *Op. Cit.*, p. 154.

²² AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 333.

²³ SOUZA, Rubens Gomes de. *Op. Cit.*, p. 92.

²⁴ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 332.

²⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 227.

configurada a relação direta do substituto tributário com o fato imponible, pode-se identificar singela ligação, ainda que meramente comercial, com o fato concreto. Neste sentido, leciona Paulo de Barros Carvalho:

Em algumas oportunidades, porém, outras pessoas participam do acontecimento descrito, mantendo uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica. Está entre tais sujeitos a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. Eis o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo *debitum*. Agora, quando houver a exclusão do participante direto (contribuinte) e assumir aquele a postura de sujeito passivo da obrigação, não se pode falar em responsável e impõe-se o abandono do nome de contribuinte para o ser excluído, uma vez que tudo isso se passou no momento pré-legislativo, inteiramente fora do território especulativo do Direito²⁶.

Conclui Difini, por fim, que a ocorrência de substituição tributária em uma relação jurídica prevê a retirada do contribuinte original do polo passivo, não configurando, como nas hipóteses de responsabilidade por transferência, a obrigação conjunta entre este e o contribuinte, revelando-se verdadeira relação de “ingresso e saída” entre ambos.

Discutidas, portanto, as três modalidades de sujeição passiva em que se verifica relação direta como fato imponible (ainda que se admita a não realização do próprio fato imponible, como no caso do solidário e do substituto tributário), e elencados, ainda, os tipos de responsabilidade tributária (por substituição e por transferência), cumpre analisar, neste momento, as previsões de responsabilização que mantém relação indireta com o fato imponible, conectando-se de forma reflexa com este, e que norteiam o exame deste trabalho sobre a inserção de terceiro na relação jurídica fisco-contribuinte.

1.3 O responsável por transferência e a relação jurídica autônoma

A responsabilidade tributária por transferência, entendida como gênero representativo das relações indiretas do sujeito passivo com o fato imponible, revela-se hipótese em que a obrigação do contribuinte é deslocada para terceiro que não era previsto quando do

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p.354.

nascimento da obrigação tributária²⁷; abre-se, neste momento, a possibilidade de inserir pessoa diversa na relação fisco-contribuinte, instituindo-se a responsabilidade para um terceiro. E é justamente por não ter nascido no polo passivo da obrigação que o transferido tributário só será neste posto alocado quando da ocorrência de evento novo, diferente do fato gerador que deu azo à obrigação tributária.

As hipóteses de responsabilidade tributária por transferência admitidas pela doutrina, classificadas enquanto responsabilidade em sentido lato, são a sucessão tributária e a responsabilidade tributária em sentido estrito.

Conforme visto, o CTN reserva o capítulo V de sua estrutura para discorrer sobre a sujeição passiva tributária, e nesta senda qualifica os sujeitos como contribuintes e responsáveis, à medida que discorre, também ao longo do capítulo, acerca da figura do contribuinte, incluindo nesta análise a figura do solidário (art. 126). Contudo, para tratar da figura que nomeou como responsável, identificado neste trabalho como o sujeito passivo indireto por substituição ou transferência, iniciou novo capítulo (Capítulo V), inaugurando-o com a possibilidade expressa de se imputar a dívida tributária a sujeito diverso do contribuinte²⁸.

Ao discorrer sobre os sujeitos passivos indiretos, chamados de responsáveis pelo Código, abrem-se duas Seções (Seções II e III) para tratar do que entende este trabalho ser o cerne principal da discussão: a responsabilidade por transferência e a inclusão de terceiro na relação jurídica tributária.

Conforme preceitua Luciano Amaro, *“todo responsável tributário é um ‘terceiro’, no sentido de que não integra o binômio Fisco-contribuinte (CTN, art. 128). Porém, nos artigos 134 e 135, o Código dispõe sobre a responsabilidade de ‘terceiros’, como se apenas nos casos aí regulados é que houvesse tais figuras”*²⁹. De fato, o Código Tributário inicia o capítulo sobre a responsabilidade tributária no artigo 128, mas somente identificou o surgimento de outra pessoa na relação jurídica tributária a partir da Seção III, intitulada “Responsabilidade de Terceiros”.

²⁷ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 333.

²⁸ 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.

²⁹ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 352.

Ocorre que, desde o artigo 128 do CTN é possível verificar situações em que alguém, que não figurava no polo passivo quando do nascimento da obrigação tributária, foi nesta condição posteriormente incluído por determinação legal, quando identificadas as causas de responsabilidades elencadas no texto dispositivo. A Seção II do CTN, por exemplo, é qualificada como “Responsabilidade dos Sucessores”, e está alocada em parte diversa da que identifica a responsabilidade de terceiro (Seção III).

No entanto, em ambos os casos de responsabilidade por transferência do polo passivo há inclusão de terceiro a partir da ocorrência de um fato superveniente, e para que se perceba esta afirmação mais claramente, passa-se à análise sucinta da sucessão tributária e da responsabilidade tributária *stricto sensu*.

Com efeito, a sucessão tributária, disposta no Código Tributário do artigo 129 ao artigo 133, é hipótese de subrogação de responsabilidades e obrigações do contribuinte por ato negocial ou disposição de lei³⁰. Ocorridos os fatos descritos nos dispositivos legais referidos, portanto, há indicação de nova pessoa que deve responder pela obrigação tributária no lugar do contribuinte. Existe, precipuamente, para assegurar a continuidade das relações jurídicas, porquanto *“não interessa ao Direito que as relações jurídicas ativadas pelo antecessor pereçam. O ordenamento jurídico deve assegurar a sua continuidade até a satisfação integral dos interesses nela envolvidos.”*³¹

Verifica-se, portanto, que a sucessão tributária se revela exemplo perfeito da responsabilidade por transferência, vez que, em algum momento da obrigação tributária, pode-se identificar o contribuinte e deste se pode proceder a cobrança do tributo devido, ocorrendo, todavia, fato novo posterior, de ordem econômica ou jurídica, resultando na atribuição da responsabilidade a terceiro.³²

O CTN determina, em seu artigo 129³³, que é responsável tributário o sucessor pelos tributos devidos pelo contribuinte até a data do respectivo ato que importe em sucessão. A redação do dispositivo legal, inobstante a confusão textual, esclarece ser relevante para a sucessão a data de ocorrência do fato impositivo, que, ainda que haja lançamento posterior,

³⁰ DENARI, Zelmo. **Curso...**, p. 243-244.

³¹ DENARI, Zelmo. **Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária**. In: Curso de Direito Tributário/Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 198.

³² FERNANDES, Edison Carvalho. **Responsabilidade Tributária**. In: Curso de Direito Tributário/Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 289.

³³ Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

deverá ter ocorrido antes do ato de sucessão. Sucessor, portanto, das obrigações tributárias de fato imponível anterior ao evento sucessório, uma vez ocorrido este evento, o sucessor responde pelos débitos tributários não mais com esta qualificação, mas sim na condição de contribuinte.

Neste sentido, segundo orienta Denari, o fenômeno da sucessão tributária deriva de algumas hipóteses de transferência de obrigações: imobiliária, *causa mortis*, e comercial, ressaltando-se as adequações ao processo falimentar e de recuperação judicial de empresas.³⁴

A sucessão imobiliária, disciplinada no artigo 130³⁵ do CTN, decorre da compra e venda de bens imóveis, situação em que o adquirente se subroga nos direitos e obrigações tributárias do transmitente do imóvel rural ou urbano. Assemelha-se a esta situação a descrita no artigo 131, I³⁶, posteriormente incluída no CTN, e que dispõe acerca da responsabilidade pessoal dos adquirentes e remetentes (devedores que pagam a dívida e resgatam o bem) pelos bens, em geral, que foram adquiridos ou remidos; segundo leciona Difini, “*o adquirente já vinha abrangido pelo artigo 130. Apenas que, no art. 131, não há limitação a bens imóveis.*”³⁷

Já a previsão de sucessão *causa mortis* vem delimitada no restante do artigo 131 do CTN (parágrafos II e III³⁸), e deriva do falecimento, momento no qual o espólio se subroga nos direitos e obrigações do *de cuius* até a abertura da sucessão patrimonial, que, depois de ocorrida, remete a responsabilidade pelo tributo ao sucessor, havendo limitação, no entanto, na medida do quinhão recebido.

Os artigos 132³⁹ e 133 do CTN, por sua vez, discorrem acerca da sucessão comercial. No primeiro caso, dispõe que a pessoa jurídica de direito privado que for resultado de fusão,

³⁴ DENARI, Zelmo. **Curso...**, p. 244.

³⁵ Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

³⁶ Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I – o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos.

³⁷ DIFINI, Luiz. Felipe Silveira. *Op. Cit.*, p. 244.

³⁸ Art. 131. São pessoalmente responsáveis: II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cuius até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cuius até a data de abertura da sucessão.

³⁹ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

transformação ou incorporação de outra é responsável pelos tributos devidos pela empresa originária até a data do ato societário. Os conceitos acima referidos advêm da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), que foi posteriormente modificada para a inclusão do conceito de cisão societária, hipótese esta que não foi disciplinada pelo CTN. Desta forma, cumpre referir, por oportuno, que esta regulamentação tem origem privatista, não possuindo respaldo na lei tributária, de maneira que não pode ser oposta pelo credor para a satisfação do crédito tributário (art. 121, II, CTN).⁴⁰

O artigo 133⁴¹, por seu turno, ocupa-se da responsabilidade do sucessor pela aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio para continuação da exploração da atividade anteriormente exercida pelo alienante. O dispositivo, segundo Luciano Amaro, busca evitar que o alienante se desfaça do patrimônio que dá respaldo às obrigações tributárias, uma vez que a transferência da titularidade dos débitos diz somente respeito somente ao que foi adquirido pelo comprador, e não a todo e qualquer tributo devido pelo alienante.

Por fim, a atual Lei de Falências e Recuperação de Empresas (Lei nº 11.101/05), já modificada pela Lei Complementar nº 118/05, acrescentou três parágrafos ao artigo 133 do CTN, introduzindo regras aplicáveis à sucessão falimentar no que determina que, decretada a falência, a massa falida se subroga nos direitos e obrigações do falido (art. 184, CTN), não sendo as dívidas tributárias, portanto, transferidas ao adquirente do estabelecimento ou do fundo de comércio nestas duas situações, à exceção de ser este adquirente sócio da sociedade falida, agentes destas pessoas identificados com intenções fraudulentas, ou parentes destas em até quarto grau⁴². Lógica semelhante acompanha o processo de recuperação judicial.

Estabelecidas, portanto, as hipóteses legais de ocorrência de sucessão tributária, primeiro tipo de responsabilidade tributária por transferência trazida no CTN, passemos ao exame dos casos do segundo tipo elencado na sequência, a responsabilização tributária *stricto sensu*.

⁴⁰ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 349.

⁴¹ Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato: I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

⁴² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Op. Cit.*, p. 248-254.

Conforme já mencionado, a seção “Responsabilidade de Terceiros” do CTN abre tópico para tratar do que se acredita, em verdade, com apoio doutrinário já referido, tratar-se de responsabilidade em sentido estrito.

Os artigos 134 e 135 do CTN inauguram o rol de possibilidades nas quais, por impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, ou por eventos de ação ou omissão de terceiro, figura estranha à relação fisco-contribuinte é chamada a ingressar no polo passivo da obrigação tributária na qualidade de responsável *stricto sensu*.

Diferentemente das hipóteses de responsabilização antes arroladas (sucessão tributária), não mais um fato da vida (*causa mortis*) ou um ato jurídico (falência ou incorporação societária) dão razão à responsabilidade de terceiro, mas a mera qualidade de responsável por impossibilidade do cumprimento pelo contribuinte, no caso do artigo 134 (qualidade esta em certas ocasiões já antes disposta em outros diplomas legais, como o Código Civil⁴³), ou a comprovação de evento ocasionado pelo próprio terceiro, como no caso do artigo 135.

Segundo assevera Hugo de Brito Machado⁴⁴, a responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN pressupõe a ocorrência de duas condições – a impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo devedor principal, o contribuinte, e, de alguma forma, o vínculo do terceiro, a ligação com o fato gerador do tributo (ato omissivo ou comissivo para o não cumprimento da obrigação tributária), para que esteja o dispositivo legal em total consonância com o artigo 128 do CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com estes nos atos em que intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis:

- I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados e curatelados;
- III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida e pelo concordatário;
- VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;

⁴³ A título exemplificativo, reflexão de Renato Lopes Becho sobre o assunto: “Diríamos, por isso, que a norma que determinou a responsabilidade tributária dos pais posta no Código Tributário Nacional (artigo 134, I) é de todo desnecessária. Se não existisse, não alteraria absolutamente nada, já que aplicaríamos o artigo 84 do Código Civil e teríamos os mesmos efeitos. (p. 150)”

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010, p.167.

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidade, às de caráter moratório.

A responsabilidade de terceiro, elencada no artigo colacionado, possui relação com duas funções precípua pelas quais se ligam contribuinte e responsável. A função representativa exposta nos incisos I, II, III, IV, V e VII do CTN se vincula à capacidade tributária, guardando independência, desta forma, com a capacidade civil dos contribuintes mencionados. Partindo do pressuposto, portanto, que mesmo a pessoa física ou jurídica que mantenha capacidade civil pode estar impedida de cumprir tributariamente pelas obrigações a que se vinculou, a lei tributária designa responsáveis para este cumprimento.

A ligação que permite à lei a responsabilização daqueles elencados nos incisos referidos é de suma importância, conforme lecionam Difini e Amaro:

Ainda, embora a responsabilidade decorra de lei, não é arbitrária: para que a lei possa tornar alguém responsável por débito de outrem, tem de haver vínculo que possibilite, a esse terceiro, tornar efetivo o recolhimento do tributo, sem sofrer ele (terceiro) ônus patrimonial⁴⁵.

Observe-se que não basta o mero vínculo decorrente da relação de tutela, inventariança, etc., para que se dê a eleição do terceiro como responsável; requer-se que ele tenha praticado algum ato (omissivo ou comissivo), pois sua responsabilidade se conecta com os atos em que tenha intervindo ou com as omissões pelas quais foi responsável.⁴⁶

O mesmo pode ser verificado quando se identifica a função de intervenção oficial, representada pelo inciso VI do artigo 134, CTN, a qual estabelece que os auxiliares da Administração Pública também podem ser responsabilizados caso haja omissão no recolhimento do tributo pelos contribuintes, em razão de seu ofício.

De indispensável reflexão, ainda, a utilização da expressão “respondem solidariamente”, impressa no *caput* do mencionado artigo. Pelo próprio texto legal, é possível verificar que, em verdade, está-se a tratar de responsabilidade subsidiária, porquanto prevista expressamente que decorre da “*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”. Tanto o é, que o artigo 124, parágrafo único, CTN⁴⁷, é expresso

⁴⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Op. Cit.*, p. 216.

⁴⁶ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 352.

⁴⁷ Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas em lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

ao afirmar que a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, entrando em conflito com o preceituado no artigo 134.

O artigo 135, por seu turno, traz a escolha feita pelo legislador daqueles responsáveis pelo pagamento dos tributos devidos quando da ocorrência de condutas dolosas mais graves, a ponto de afastar a responsabilidade do contribuinte:

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 ou empregados;
III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Da leitura do dispositivo, conclui-se indispensável a verificação da efetiva ocorrência do ato fraudulento por parte das pessoas elencadas nos incisos do artigo 134, em prática de ato que ultrapassa o limite dos poderes a elas conferidos. A possibilidade de se imputar responsabilidade pessoal a estes agentes, ainda, parte da possibilidade primeira de se desconsiderar a personalidade da pessoa jurídica que era a contribuinte, para que haja o ataque ao patrimônio das pessoas físicas.

A doutrina do *disregard of legal entity* (desconsideração da pessoa jurídica), originária do *Common Law*, é fonte da ideia concebida no artigo 135, e, assim com antes já acatada pela legislação pátria (artigo 50 do Código Civil), comporta as devidas adequações ao direito brasileiro (como a necessidade de expressa previsão legal para que ocorra a desconsideração, por exemplo).⁴⁸ Há que se considerar, portanto, que a mencionada doutrina pretende a efetiva separação dos patrimônios das pessoas física e jurídica, em franca proteção à última contra os abusos de que possam se valer a primeira.

No entanto, justamente em homenagem à doutrina secular da desconsideração da pessoa jurídica, é que somente o comprovado abuso de direito na gestão empresarial pode dar razão à ofensiva contra patrimônio alheio.

Neste sentido, portanto, é que merecem a devida atenção as conclusões a que pretende chegar o primeiro capítulo deste trabalho. Pelo estudo mais recente acerca dos sujeitos passivos tributários, e, especificamente, quanto à transferência da ocupação do polo passivo da figura do contribuinte para as figuras do responsável tributário *lato sensu*, pode-se verificar

⁴⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Op. Cit.*, p. 217.

pelas hipóteses previstas no Código Tributário Nacional, que há em todas a necessidade da ocorrência de fato novo superveniente, que deve ser amplamente demonstrado, para que se conclua acerca da responsabilidade de terceiro.

A despeito da confusão de nomenclaturas disposta no CTN, todas as hipóteses de sujeição passiva por transferência aqui analisadas (art. 128 a 135, sucessão tributária e responsabilidade tributária *stricto sensu*) se referem claramente à inclusão de um terceiro na relação fisco-contribuinte, que não possui relação direta com o fato impositivo da obrigação tributária, mas que, pela ocorrência de evento novo descrito na lei, deve responder na qualidade de responsável tributário.

Trazendo novamente à análise os dispositivos já comentados, verifica-se que, para que se possa cogitar da ocorrência de sucessão tributária, por exemplo, é necessário que reste cabalmente comprovado algum dos eventos elencados entre os artigos 130 e 133 do CTN: há que se comprovar a aquisição de bens, o falecimento, os atos societários de fusão, incorporação e transformação, ou a aquisição de estabelecimento ou de fundo de comércio.

Da mesma forma, somente se pode cogitar de responsabilidade tributária *stricto sensu* se restar indiscutível a intervenção ou omissão das pessoas do artigo 134 para o não cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, ou a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme preconiza o artigo 135.

Diante desta premissa, é possível concluir, primeiramente, que, para que estes terceiros sejam chamados ao ingresso no polo passivo da obrigação tributária, é necessária a comprovação da ocorrência dos fatos acima elencados.

Por oportuno, salienta-se que esta necessidade já havia sido aludida por Rubens Gomes de Souza:

A sujeição passiva por transferência ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, *em virtude de fato posterior*, transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto).⁴⁹

Se considerarmos, portanto, que é necessária a comprovação destes fatos para que a responsabilidade de terceiro tenha suporte legal, conclui-se, em um segundo momento, que o instituto da responsabilização tributária não pode ter como fundamento somente um evento, a ocorrência do fato impositivo, mas dois: o fato novo.

⁴⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. *Op. Cit.*, p. 92.

Com efeito, o que os mencionados dispositivos do CTN pretendem é institucionalizar uma relação nova, fisco-responsável, que, de alguma forma, só pode existir se decorrer de alguma relação preexistente do tipo fisco-contribuinte. Por sua vez, a relação fisco-contribuinte só existe quando da ocorrência do fato imponible (sem a prática do ato pelo contribuinte não haveria nem de se cogitar a responsabilização do terceiro). Em um exercício de correlação, portanto, depreende-se que a relação fisco-responsável depende, em alguma medida, da ocorrência do fato imponible pelo contribuinte.

Mas não somente ao fato imponible se sujeita a responsabilidade tributária, mas também à ocorrência de fato novo, superveniente, de forma que, ainda que a regra de responsabilidade seja dependente do fato gerador, revela-se também seu caráter autônomo, de verificação paralela, e que igualmente deve estar contemplado no fato concreto.

Os fatos elencados pelo CTN para o desencadeamento da responsabilidade tributária são fatos alheios ao fato imponible, revelando pressuposto de fato próprio da responsabilidade, de forma a perfectibilizar relação jurídica autônoma em comparação à relação jurídica estabelecida pela ocorrência do fato gerador.

Esta análise da relação dependente, mas também autônoma, do instituto da responsabilização tributária é bem enfrentada por Leandro Paulsen:

A obrigação de responder pelo débito tributário não surge, para o terceiro, de modo automático, como efeito diretamente decorrente do fato gerador do tributo. A obrigação de contribuir é daquele indicado na lei como realizador do fato gerador do tributo: o contribuinte. Ocorrido o fato gerador, pois, surge para o contribuinte a obrigação de pagar o tributo. O terceiro só responderá se a lei expressamente dispuser, estabelecendo qual o pressuposto de fato da responsabilidade. Ou seja, haverá, sempre e necessariamente, outra hipótese de incidência própria da responsabilidade, outro pressuposto de fato específico e inconfundível com o fato gerador do tributo.⁵⁰

Em esforço de síntese, este primeiro capítulo almejou abordar o elemento de sujeição passiva dentro da obrigação tributária, distinguindo as relações mantidas pelo contribuinte e pelo responsável com fato imponible, bem como suas regulamentações no Código Tributário. Ao estabelecer que a responsabilidade tributária por transferência se dá com a inclusão de terceiro na relação jurídica originária, verificou-se que, pelo próprio texto normativo, eram

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. **Redirecionamento da Execução Fiscal contra o responsável tributário**. In Revista de Estudos Tributários, nº 68. Julho-Agosto de 2009, p. 10

exigidos eventos novos, distintos do fato imponible, para que pudesse ser caracterizada a responsabilidade tributária.

O que se pretende concluir com as análises acima mencionadas é que, para que o sujeito ativo da obrigação tributária possa cogitar da transferência da obrigação para o cumprimento do seu crédito para o responsável, dois pressupostos de fato devem restar preenchidos: o do próprio fato imponible do tributo, já que indispensável à formação da obrigação tributária mesmo para o contribuinte, e do pressuposto de fato específico da responsabilidade, aquele referido fato novo, superveniente ao fato gerador, disposto em lei.

Como se verá mais adiante neste estudo, admitindo-se estas conclusões, a circunstância de a obrigação de terceiro responder pelo não cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte ter pressuposto de fato específico torna imperativo que tal seja apurado e declarado de forma específica.

2. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.2 Processo administrativo e formação do crédito tributário

Depois de alocado o elemento de sujeição passiva dentro da obrigação tributária, e de feita a indispensável análise acerca da diferenciação das figuras de contribuinte e responsável tributário, salientando as hipóteses de sucessão tributária e responsabilidade *stricto sensu*, levantou-se questão quanto ao pressuposto de fato que dá azo à responsabilidade por transferência, compreendido como evento distinto do fato imponible que dá origem ao pagamento do tributo.

Nesta seara, discorreu-se também sobre a relevância deste pressuposto de fato autônomo para a compreensão da possibilidade, hoje amplamente aceita na jurisprudência, principalmente, de inclusão deste responsável tributário por transferência na execução fiscal ajuizada inicialmente contra o contribuinte.

Neste momento, após analisado o aspecto material da inclusão de terceiro no polo passivo do executivo fiscal, faz-se necessário analisar de que forma se consolida processualmente o crédito tributário para o fisco - federal, estadual, ou municipal -, revelando-se a faceta administrativa de discussão e constituição do débito para o contribuinte, e quais garantias constitucionais estão previstas para este procedimento.

Segundo leciona James Marins, o surgimento do processo administrativo como forma de constituição do crédito fiscal no Brasil remonta a 1889, mas sua revigoração constitucional ocorreu somente com a edição da Constituição Federal de 1988, “*ao consagrar o processo administrativo como garantia fundamental, individual do cidadão e informado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV).*”⁵¹

Diferenciando processo e procedimento, Marins⁵² afirma que ambas as etapas constituem função privativa da Administração Pública, concernindo tanto ao caráter fiscalizador a ela conferido (tratando, nesta senda, de procedimento administrativo, quando da simples entrega pelo contribuinte de documentação requerida pela Fazenda Pública, por

⁵¹ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. São Paulo: Dialética, 2010, p.136.

⁵² MARINS, James. *Op. Cit.*, p. 146. Frise-se, ainda, que não é escopo deste estudo analisar os diferentes tipos de lançamento do crédito tributário, abarcados pela Seção II, Capítulo II, do CTN, porquanto importa a este trabalho o fato de que, independentemente da forma como o crédito foi lançado, haverá atividade administrativa anterior que o constitui, a partir do qual se ajuíza a Execução Fiscal de cobrança do crédito devido.

exemplo), quanto à fase litigiosa, quando se instaura o processo administrativo de discussão da obrigação tributária, vinculada ao ato de lançamento fiscal.

Em suas primeiras considerações a respeito do tema, Alfredo Augusto Becker já manifestava que obrigação tributária existe desde o momento da ocorrência do fato gerador previsto em lei, mas que a atividade do lançamento, formalizada pelo processo administrativo, “*acrescenta exigibilidade ao conteúdo jurídico da preexistente relação jurídica tributária que nascera com conteúdo mínimo: direito correlativo e dever.*”⁵³

Não poderia ser outro, portanto, o texto do artigo 142 do CTN, que regra a constituição do crédito fiscal:

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 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.

Para regulamentação desta fase processual, foi criada, no âmbito federal, a Lei do Processo Administrativo Fiscal (Lei nº 50.235, de março de 1972) com o intuito de dispor sobre a fase pré-executória do crédito tributário, sendo aplicável, em caráter subsidiário, a Lei do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999); já para os tributos estaduais e municipais, o legislativo de cada ente, ou mesmo os Tribunais administrativos de julgamento, se ocuparam da regulamentação do procedimento administrativo fiscal competente, não havendo, portanto, legislação unificada.

Uma vez realizado o lançamento fiscal e não satisfeita a pretensão, portanto, deve ser disponibilizada oportunidade ao sujeito passivo de impugnar o lançamento antes da inscrição em Dívida Ativa, formalizando-se o procedimento na esfera administrativa. Decorre do processo administrativo fiscal, assim, que, uma vez mantido o lançamento após a oferta do contraditório e o julgamento, será constituído título executivo fiscal de que se valerá a Fazenda Pública para deduzir sua pretensão na via judicial⁵⁴.

Desta feita, conclui-se que o processo administrativo de constituição do crédito tributário, que se assemelha ao processo judicial de conhecimento da ação, pois nele se

⁵³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 237.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 1010.

manifesta seara perfeita para ampla discussão da obrigação tributária e de seus elementos, culmina, ao seu final, com a formação de título executivo extrajudicial que sustenta o ajuizamento da ação judicial de execução da dívida fiscal.

Necessário salientar, por oportuno, que a execução de créditos públicos, no Brasil, é feita sob a via judicial, ainda que esta regra não se encontre expressamente disposta no texto constitucional. No âmbito tributário, tal comando restou imposto quando da edição da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, que em seu artigo 1º asseverou que a cobrança de Dívida Ativa de crédito federal, estadual ou municipal seria executada judicialmente⁵⁵.

Sofrendo forte influência do processo civil italiano⁵⁶, o processo civil brasileiro adotou princípio sob o qual não há execução sem título que a preceda – *nulla executio sine titulo*⁵⁷. Conforme preceitua Humberto Theodoro Júnior, título é o documento que, nos termos da lei, constitui o direito para o credor se utilizar do processo executivo para a realização da prestação a seu favor.

O título executivo extrajudicial tributário possui natureza causal. Explica-se a qualificação, porquanto, conforme exposto, nele não se estampa relação obrigacional abstrata, na qual não há margem para se perquirir a origem da própria relação obrigacional: a relação que nela se exhibe há de se ter causa, remetida ao processo administrativo precedente, e tal causa pode vir a ser questionada. Para Humberto Theodoro Junior:

Toda obrigação emerge de algum fato, de sorte que, para se aquilatar da existência e do objeto de um vínculo obrigacional, é preciso conhecer, com segurança, o fato jurídico que o gerou e a prestação que terá que ser realizada para o respectivo cumprimento.⁵⁸

A Certidão de Dívida Ativa (CDA), portanto, título executivo por excelência da execução fiscal (artigo 2º, §6º, da Lei nº 6.830/80⁵⁹, e artigo 585, VII, do Código de Processo

⁵⁵ Art. 1º. A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

⁵⁶ Codice di Procedura Civile, 474. *Titolo esecutivo – L'esecuzione forzata non può avere luogo che in virtù di un titolo esecutivo per un diritto certo, liquido ed esigibile.*

⁵⁷ O artigo 586 do Código de Processo Civil brasileiro nada mais é do que a pura tradução do código italiano: Art. 586. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível.

⁵⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 17.

⁵⁹ 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. §6º A certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

Civil⁶⁰), revela-se verdadeiro espelho dos fatos ocorridos no processo administrativo manejado perante o órgão fazendário responsável (Secretaria da Receita Federal, no caso dos tributos federais; Secretaria da Fazenda Estadual, para os tributos estaduais; e Secretaria Municipal da Fazenda, em se tratando de tributos municipais), não podendo, portanto, inovar em relação a este.

Esta conclusão decorre das prerrogativas de certeza, liquidez e exigibilidade conferidas ao título executivo somente pela fidelidade de sua representação para com o processo administrativo que o precedeu. Afinal, “*não se destina o procedimento previsto na Lei n. 6.830/80 a acertamento da relação creditícia entre Fisco e contribuinte, nem à definição de responsabilidades outras relacionadas ao crédito tributário [...]*”⁶¹.

Neste sentido, Alberto Xavier comenta a respeito da importância da CDA para o processo de execução fiscal:

Tem sido muito discutida, “de jure condendo”, a necessidade e a vantagem desta formalidade, atendendo a que o seu conteúdo é meramente reprodutivo do lançamento. A verdade, porém, é que ela representa um *controle suplementar da legalidade* do lançamento, efetuado pela própria Administração, que pode ter por efeito impedir a instauração de processos de execução infundados.⁶²

Não poderia ser mais acertada a conclusão do ilustre doutrinador. Isto porque o trecho acima transcrito revela, em poucas palavras, uma das questões mais importantes que este trabalho pretende levantar: a inexistência de título executivo exigível para o responsável tributário.

Conforme referido, justamente por refletir os exatos termos do processo administrativo de constituição do crédito fiscal, a Certidão de Dívida Ativa é título executivo imbuído de presunção de certeza e liquidez, nos termos do artigo 3º da Lei de Execuções Fiscais⁶³, e conforme corrobora o artigo 204 do CTN⁶⁴. Para Cassio Scarpinella Bueno, obrigação certa é

⁶⁰ 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.

⁶¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. Cit.*, p. 8.

⁶² XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo judicial e tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 261.

⁶³ Art. 3º. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo único – a presunção a que se refere este artigo pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

⁶⁴ Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único – a presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

aquela definida, que existe suficientemente para os fins da execução, definindo os elementos objetivo e subjetivo da obrigação (credor, devedor, o que se deve, o quanto se deve e quando se deve); obrigação líquida, por seu turno, é aquela quantificada, em que se pode constatar o valor da obrigação, de sua expressão monetária.⁶⁵

Trata-se, portanto, de requisitos essenciais à validação do título executivo extrajudicial. Especialmente quanto à análise do conceito de certeza, é possível concluir que os títulos executivos que precedem a execução fiscal de cobrança do crédito tributário não prescindem da indicação do sujeito passivo da obrigação executada.

Neste sentido, são valiosas as lições de Humberto Theodoro Júnior:

Antes, portanto, de ingressar em juízo, tem a Fazenda Pública de promover o *acertamento* de seu crédito, tanto *objetiva* quanto *subjetivamente*, mediante o procedimento de inscrição, para atribuir-lhe liquidez e certeza, ou seja, para determinar, de forma válida, a existência do crédito tributário, a quantia dele e a responsabilidade principal e subsidiária por seu resgate. Em outros termos, há de apurar-se antes da execução a existência da dívida, o que se deve e quem deve⁶⁶.

A norma, assim, não foge ao já estudado ao longo deste capítulo: se o processo administrativo de constituição do crédito tributário culmina com a formação do título executivo extrajudicial que reflete os elementos nele debatidos, imbuídos das presunções de certeza e liquidez, todos aqueles elementos e somente os elementos discutidos em sede administrativa devem estar dispostos na CDA.

Partindo-se desta premissa, portanto, como seria possível aceitar a inclusão de um novo sujeito passivo na execução fiscal que não tivesse sido apresentado no título executivo inicial?

As discussões sobre este questionamento, bem como os argumentos que as embasam, serão mais bem desenvolvidas no item seguinte.

⁶⁵ BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 2008, p.71.

⁶⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. Cit.*, p. 9.

2.1 Diferença entre responsabilidade tributária e ilegitimidade passiva

Conforme já exposto no primeiro capítulo deste estudo, o sujeito passivo por excelência da obrigação tributária é o contribuinte. É ele quem atua para o surgimento da obrigação, em relação direta com o fato imponible subsumido à regra de tributação. Conforme se verificou no primeiro item deste segundo capítulo, também, cabe à Administração Pública fiscalizar as dívidas tributárias, e instaurar contra o contribuinte o processo administrativo de constituição do crédito fiscal, para que este possa culminar com a Certidão de Dívida Ativa, título executivo hábil à instrução da execução fiscal judicial do montante a ser cobrado.

Verificou-se, igualmente, que, por disposição legal e nos termos descritos no CTN, o responsável tributário pode restar como obrigado ao cumprimento da obrigação fiscal. Desta forma, conjugando todos estes elementos até aqui citados, parte da doutrina e da jurisprudência entende ser possível alocar o responsável tributário no seio da execução fiscal em curso. Importante, assim, as premissas legais que embasam este entendimento.

O Código de Processo Civil, em seu artigo 568, dispõe acerca dos sujeitos passivos da fase executória:

Art. 568. São sujeitos passivos na execução:

I – o devedor, reconhecido como tal no título executivo;

II – o espólio, os herdeiros, ou os sucessores do devedor;

III – o novo devedor, que assumiu, com o consentimento do credor, a obrigação resultante do título executivo;

IV – o fiador judicial;

V – o responsável tributário, assim definido na legislação própria.

Da mesma forma, os incisos do artigo 4º da Lei de Execuções Fiscais também enumeram os sujeitos passivos do executivo fiscal:

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.

Percebe-se pelos dispositivos transcritos que a legislação processual, geral e específica, precaveu-se contra a alegação de ilegitimidade passiva do responsável tributário.

Esta é, inclusive, a alegação mais antiga e mais bem fundamentada da doutrina a sustentar a possibilidade de se redirecionar a execução fiscal contra o responsável tributário⁶⁷.

De fato, a menção ao responsável tributário, que, no caso do Código de Processo Civil, pode ser entendido em sentido lato, e a menção ao responsável e ao sucessor, na Lei de Execuções Fiscais, disposta nas hipóteses de sujeição passiva na fase executória resolveria o problema ora proposto, uma vez que estaria legalmente previsto que o responsável em sentido lato pode responder pela execução fiscal.

No entanto, tal entendimento encontra severas críticas ante a necessidade da leitura compilada nos mencionados artigos de lei com outros dois dispositivos da mais alta relevância: art. 2º, §5º, I, da Lei de Execuções Fiscais; e art. 202, I, do CTN.

O mencionado dispositivo da Lei nº 6.830/80 assim prevê:

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.

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros.

Da mesma forma dispõe o artigo do Código Tributário Nacional:

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 co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros.

A leitura conjugada de todos os artigos acima transcritos tem o condão de esvaziar, portanto, qualquer pretensão de inclusão do responsável no polo passivo da demanda fiscal sem o respeito à prévia inscrição deste no título executivo. O que se verifica, em verdade, é uma confusão operada entre os conceitos de responsabilidade tributária e de legitimidade passiva.

Diante dos permissivos legais, resta evidente a possibilidade de o responsável tributário figurar no polo passivo da execução fiscal, e quanto a isto se está a tratar de

⁶⁷ Neste sentido: “As pessoas referidas no inciso III do art. 135 do CT são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição, e, assim, sendo, se lhes aplica o disposto no art. 568, V, do CPC, não obstante seus nomes não constarem no título extrajudicial (STF, 2º Turma, RE nº 100.920-SP, Relator Ministro Moreira Alves, publicado em 06/12/1983).”

responsabilidade tributária. De outra banda, os mesmos diplomas legais que permitem a responsabilização tributária e figuração no polo passivo também impõem à execução fiscal o estrito limite ao título executivo, e, portanto, do processo administrativo de constituição crédito, revelando-se a inclusão do sujeito não previsto na CDA um problema de legitimidade passiva.

Neste sentido, leciona Humberto Theodoro Júnior:

Para definir-se a legitimação passiva do executivo, portanto, não basta pesquisar que, em tese, pode responder pela dívida. É indispensável identificar quem, concretamente, se acha vinculado ao *título*, já que *nulla executio sine titulo*. Assim, o espólio, a massa, o sucessor, etc. poderão figurar como sujeitos passivos da execução fiscal apenas na medida em que existir Certidão de Dívida Ativa que lhes possa opor, sem que haja questões controvertidas a apurar em torno da própria identidade do devedor originário e de sua substituição posterior⁶⁸.

O que se pode concluir das reflexões acima firmadas, portanto, é que o responsável tributário que é incluído no processo de execução fiscal sem que tenha participado do processo administrativo está sofrendo execução sem título, ou seja, em completa desconformidade com o artigo 586 do Código de Processo Civil.

Se o nome do codevedor não consta do título executivo fiscal, portanto, este é tão somente *responsável tributário* que pode figurar no polo passivo, mas é *ilegitimado* para este posto, porquanto inexistente processo administrativo do qual tenha participado para que, contra ele, possa existir título executivo oponível. É neste sentido que leciona Cândido Rangel Dinamarco, salientando que “*não há correspondência necessária entre os sujeitos que figuram no título executivo como credor e obrigado, e aqueles que efetivamente vêm a se tornar partes no processo de execução.*”⁶⁹

A necessária diferenciação entre a responsabilidade tributária e legitimidade passiva nas execuções fiscais já foi bem esclarecida, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça:

Em se tratando de dívida fiscal, o título executivo é a certidão de dívida ativa, cuja formação está disciplinada na Lei 6.830/1980, e na qual são indicados os nomes do devedor e dos responsáveis (art. 2º, §5º, I; art. 202, I, CTN). Portanto, a indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do corresponsável, confere ao indicado a condição de

⁶⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. Cit.*, p. 36.

⁶⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 63.

legitimado passivo para a relação processual executiva, autorizando que, contra ele, se promova ou se peça o redirecionamento da execução.⁷⁰

Diante de todo o exposto, é possível concluir, conforme assevera Maria Rita Ferragut⁷¹, que a legitimidade passiva do responsável tributário tem natureza jurídica diversa de sua condição de sujeito passivo na execução fiscal. A primeira diz respeito às hipóteses de responsabilização tributária insculpidas no CTN, e demandam algum processo investigatório e probatório por parte da Fazenda Pública, a fim de demonstrar a real existência dos pressupostos de fato da responsabilização. Já a sujeição passiva pressupõe o ingresso do responsável na relação processual, na qualidade de terceiro.

É nesta senda que se verifica que a inexistência de título executivo que permita a execução fiscal para o responsável tributário, ainda, tem implicação no próprio conceito de parte processual, já que, segundo Ferragut, ocorre “*o reconhecimento da condição de parte é alcançado sem que, necessariamente, reconheça-se a legitimidade material*”. Isto porque a inclusão do responsável tributário no pleito executório é pedido incidental de tutela jurisdicional deduzido em face de alguém que ainda não figura no polo passivo da demanda, mas que poderia figurar, de acordo com as disposições dos artigos 4º, V, da Lei de Execuções Fiscais, e 568, V, do Código de Processo Civil.

Assim sendo, lecionam Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart⁷², partindo-se da premissa que só pode ser réu processual aquele que, no plano do direito material, tem a obrigação correspondente ao direito material firmado na petição inicial, conclui-se que, para aquele que o processo de conhecimento não foi oposto, como no caso do responsável tributário incluído na execução fiscal, não se configura a qualidade de parte processual, cuidando-se de grave problema de legitimidade passiva.

Aduzem os referidos autores, ainda, citando as lições de Andrea Proto Pisani, que “*em regra, só quem alega possuir o direito material é parte ativa legítima para figurar no processo, do mesmo modo que só é parte legítima para nele estar quem contrapõe ou resiste a atender ao suposto direito material alegado na petição inicial.*”

Ante todo o exposto, sintetiza Ferragut, conclui-se que o CTN trata somente da legitimação para figurar no polo passivo do executivo fiscal, ou seja, das hipóteses em que o

⁷⁰ STJ, Resp 900.371/SP, 1ª Turma, Ministro Relator Teori Albino Zavascki, publicado em 02/06/2008.

⁷¹ FERRAGUT, Maria Rita. **O redirecionamento no processo de execução: possibilidade e limites**. In Processo Judicial Tributário. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 298.

⁷² MARINONI, Luiz Guilherme. ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual de processo de conhecimento**. São Paulo: RT, 2006, p. 63.

responsável se torna legítimo responsável pelo débito, ao passo que o Código de Processo Civil e a Lei de Execuções Fiscais disciplinam apenas regras acerca da capacidade passiva, da possibilidade de figuração no polo passivo da demanda, e por isso “a CDA deverá obrigatoriamente indicar o nome do administrador [...] A inobservância desse procedimento implica reconhecer a ilegalidade de todo o processo – por violação ao art. 202 do CTN e ao art. 2º, §5º, da LEF – bem como sua inconstitucionalidade em face da violação ao devido processo legal.”⁷³

Admitindo-se, portanto, o processo administrativo como fase pré-executiva e indispensável para a formação do crédito tributário, inclusive para o responsável tributário, verifica-se que a este procedimento a Constituição Federal de 1988 garantiu amplos direitos de defesa, processo legal e contraditório a partir do artigo 5º, inciso LV.

Uma breve análise das garantias processuais de ampla defesa e dos princípios atinentes ao processo administrativo se faz necessária para que se possa começar a compreender o prejuízo que a impossibilidade de exercer estes meios de defesa resulta para o responsável tributário incluído na execução fiscal.

2.3 Aplicação dos princípios constitucionais de ampla defesa

O sistema tributário, dada a sua peculiaridade de trânsito entre as esferas administrativa e judicial, encontra origem em um contexto de garantias e liberdades individuais. Dentro desta acepção, procurou não descuidar da função social da propriedade, do dever de solidariedade e da justiça fiscal, dentre outras matizes sociais, de forma que o legislador constituinte desenvolveu o sistema tributário nacional sobre as balizas das limitações ao poder de tributar.

As edições mais recentes da Constituição Federal sempre procuraram estatuir as principais limitações ao poder de tributar, elaborando rol não exaustivo para tanto, preocupando-se, ainda, com as garantias àqueles que se encontravam submetidos à ordem fiscalizatória da Fazenda Pública. Da leitura do art. 150 do diploma constitucional, dispositivo que inaugura a Seção denominada “Das limitações ao poder de tributar”, observa-se que as

⁷³ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. Cit.*, p. 300.

garantias existem “sem prejuízo de outras [...] asseguradas ao contribuinte”, inclusive as dispostas em tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte⁷⁴.

O devido processo legal é um princípio que traduz a ideia de que todos possuem o direito fundamental ao processo devido para o julgamento das demandas em que se é parte. Tal princípio foi importado de países que adotam o sistema da *Common Law*, e possui previsão expressa na Constituição Federal de 1988 e na Declaração Universal dos Direitos do Homem, em seu art. XI, nº 1, nos seguintes termos: todo homem acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa.

Note-se, por exemplo, que a evolução da sociedade brasileira fez com que o texto do artigo 150, §15º, da Constituição Federal de 1967⁷⁵, adquirisse maior amplitude, de forma que, em 1988, a mesma Carta Magna assegurou aos litigantes – e não só aos acusados, mesmo em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes⁷⁶.

É o que se verifica, atualmente, do texto do artigo 5º, LV, da Constituição Federal:

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:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Em seu bojo, salienta-se, o inciso LV do artigo 5º do diploma constitucional abarca mais de um princípio além do direito ao contraditório, assegurando também a ampla defesa. Embora sejam princípios correlatos e previstos no mesmo dispositivo constitucional, se distinguem, concentrando em si a base do devido processo legal.

Tal princípio, em primeira análise, garante dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no aspecto material, no que concerne ao direito à liberdade, quanto no aspecto formal, assegurando condição paritária do cidadão frente ao Estado, e plenitude de defesa nas

⁷⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2010, p. 106.

⁷⁵ Art. 150. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos: §15. A lei assegurará aos acusados ampla defesa, com os recursos a ela inerentes. Não haverá foro privilegiado ou Tribunais de exceção.

⁷⁶ CHIESA, Clélio. **Processo Tributário e Segurança jurídica: limites jurídicos ao redirecionamento, à penhora e à indisponibilidade de bens**. In *Processo Judicial Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 378.

demandas⁷⁷. Impõe, ainda, a condução dialética do processo, pois, a todo ato produzido por uma das partes caberá a outra igual direito de defesa de se opor ou, ainda, apresentar a versão dos fatos que melhor lhe apresente ou fornece uma interpretação jurídica diversa daquela feita por uma das partes.

Em aplicação ao processo tributário, discorre Hugo de Brito Machado Segundo:

No que diz respeito ao processo tributário, o princípio em referência deve orientar não apenas o processo judicial, mas também o processo administrativo de controle e legalidade do lançamento. Daí extrai-se que o cidadão tem direito à existência de um processo administrativo de controle da legalidade dos atos do poder público, processo este que há de ser útil, ou seja, a sua instauração deve ensejar a suspensão dos efeitos do ato nele impugnado. Tem direito, ainda, a que esse processo desenvolva-se de maneira equilibrada e razoável⁷⁸.

O contraditório, por sua vez, trata-se de desmembramento do princípio do devido processo legal, mas que diz respeito tão somente aos procedimentos de natureza contenciosa. Revela-se verdadeiro sinônimo de democracia no processo, ou seja, o exercício da aludida garantia permite a participação; é através dele que se estabelece a bilateralidade do processo, com a necessária oportunidade das partes participarem de seu resultado final, a fim que de que o julgamento seja o mais equilibrado possível. Para Fredie Didier “o princípio do contraditório deve ser visto como manifestação do exercício democrático de um poder⁷⁹”.

Quanto à ampla defesa, especialmente no âmbito administrativo, Machado Segundo salienta que se refere ao direito das partes à produção de todos os meios necessários à articulação de suas pretensões, possuindo relevantes consequências no campo probatório: diz respeito ao direito à produção probatória *antes* do julgamento, influenciando, inclusive, no direito de controle da produção de provas por parte da Administração Pública⁸⁰.

Tramitando sobre esses pilares, busca-se alcançar justiça no processo. A ampla defesa decorre do devido processo legal, e, como tal, é um direito fundamental a disposição das partes, que as possibilitam trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade.

⁷⁷ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2008, p.105.

⁷⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 35.

⁷⁹ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento**. Salvador: JusPODIVM, 2006, p.64

⁸⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. Cit.*, p. 37-38.

Segundo a versão atualizada da obra de Hely Lopes Meirelles⁸¹, o direito de defesa, compreendido como princípio administrativo basilar, não compreende somente a observância do rito adequado de cientificação dos atos administrativos, mas também a oportunidade para contestar a acusação, produzir prova de seu direito e utilizar-se dos recursos processuais cabíveis à defesa de suas pretensões, de forma que “*o processo administrativo sem oportunidade de defesa ou com defesa cerceada é nulo.*”

Neste sentido, importante frisar que as defesas processuais, constitucionalmente garantidas, já não encontram verdadeiro amparo na fase executória, que ocorre na esfera judicial. Com efeito, o processo de execução não possui índole contraditória, não havendo nem mesmo sentença de mérito em seu bojo que possa declarar o direito do credor ou a obrigação do devedor⁸². Destina-se, portanto, tão somente a promover a efetiva execução de um direito já declarado e amplamente discutido na fase de conhecimento, ou no processo administrativo de constituição do crédito, como no caso das obrigações fiscais.

Justamente, percebe-se que, mesmo com as recentes modificações processuais no que concerne ao processo de execução e sua relação autônoma com o processo de conhecimento, preservam-se duas características determinantes no que diz respeito a ambas as fases: a inversão da posição das partes, já que, anteriormente, o credor deveria se socorrer da ação para ver o seu crédito executado; e o deslocamento da fase de defesa para ação de conhecimento autônoma. Segundo ressalta o estudo de Igor Bimkowski Rossoni, “*da mesma forma, pode-se concluir que na evolução dos títulos executivos extrajudiciais não se conheceu a possibilidade de constituição unilateral do título sendo sempre imprescindível a participação efetiva do eventual executado na constituição do título*”⁸³.

Em não havendo efetiva contestação à pretensão creditória, ao executado fiscal cabe somente, por previsão legal, a oposição de embargos à execução fiscal, ou embargos de devedor, prevista no artigo 16⁸⁴ da Lei de Execuções Fiscais, instrumento de defesa apenso ao

⁸¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 696.

⁸² THEODOR JÚNIOR, Humberto. *Op. Cit.*, p. 38.

⁸³ ROSSONI, Igor Bomkowski. **Título Executivo e Execução Fiscal: regularidade do procedimento, redirecionamento e defesa do executado**. In Revista Lex do Direito Brasileiro, nº 47. Lex Editora: São Paulo, 2010, p.109.

⁸⁴ Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I – do depósito; II – da juntada da prova da fiança bancária; III – da intimação da penhora. §1º - Não são admissíveis embargos do executado antes da garantia da execução; §2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda a matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro deste limite; §3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência, e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

executivo fiscal que possui a intenção de desconstituir o título executivo. Conforme se verifica pelos incisos do mencionado dispositivo, este meio incidental de defesa só poderá ser oposto quando existir forma de garantir o valor executado, ou por penhora de bens, por depósito judicial, ou por fiança bancária.

Como é possível afirmar, portanto, que a este responsável tributário, assim como ao contribuinte, foram garantidos todos os meios de defesa constitucionalmente previstos, com desenvolvimento de devido processo administrativo e judicial, se a única forma de contestar amplamente tanto a legitimidade passiva para o cumprimento do débito, quanto o próprio crédito fiscal, depende de garantia integral do valor em execução, que às vezes chega a cifras milionárias? Existe, desta forma, verdadeiro direito de defesa?

É com estas considerações, portanto, que se conclui o segundo capítulo deste trabalho, para, em sua parte final, abordar, com base nas premissas já sedimentadas a respeito da figura do responsável tributário por transferência e sobre o processo tributário, em suas fases administrativa e judicial, e as garantias constitucionais de ampla defesa, o instituto do redirecionamento da execução fiscal da forma como hoje é operado pela jurisprudência, intentando-se desvelar a forma pela qual ele pode ser manejado sem que haja o desgaste do direito de defesa ao responsável tributário.

Neste sentido, buscar-se-á uma análise crítica do que vem sendo pacificado pelos Tribunais Superiores no Brasil, bem como acerca das novas linhas traçadas pelos julgados mais recentes.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E EXECUÇÃO FISCAL

3.1 Exigências procedimentais para a legitimação de inclusão de novo sujeito passivo na execução fiscal

Baseando-se nas premissas fixadas nos dois primeiros capítulos deste estudo, é possível concluir dois pontos importantes para o deslinde do propósito a que este trabalho se destina: de um lado, constatou-se a possibilidade de outra pessoa, terceiro na relação jurídico-tributária estabelecida entre fisco e contribuinte, responder pelo crédito tributário, sinalizando-se que, nos casos de responsabilização tributária por transferência, os fatos elencados pelo CTN para esta responsabilização teriam autonomia em relação ao fato gerador da obrigação tributária, devendo, portanto, ser devidamente comprovados para que se pudesse concluir pelo cumprimento devido por terceiro.

De outra banda, foram analisadas as premissas processuais que preveem a possibilidade de participação do responsável tributário no processo de execução fiscal, fundadas nos dispositivos do Código de Processo Civil e na Lei de Execuções Fiscais, ao passo que se pretendeu abordar criticamente os requisitos para a execução judicial da CDA, fundada em processo administrativo prévio, em consonância com as garantias constitucionais de ampla defesa processual conferidas, inclusive, aos litigantes de processo administrativo.

Expostos, desta forma, os pressupostos para a análise crítica, necessário se revela situar de que forma a inclusão do terceiro responsável pelo crédito tributário tem sido abordada por parte da jurisprudência pátria. Conforme preconiza Ernesto José Toniolo⁸⁵, embora seja do contribuinte a responsabilidade de recolhimento do tributo, admite-se a inclusão do responsável tributário no polo passivo do executivo fiscal sem que o seu nome conste do título executivo, recebendo esta prática o nome de *redirecionamento de execução fiscal*.

Este instituto, segundo o autor, distingue-se do caso em que o nome do responsável tributário se encontra estampado na Certidão de Dívida Ativa, e, portanto, presume-se a sua participação no processo administrativo de constituição do crédito fiscal, podendo, desta

⁸⁵ TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 164.

forma, ser a responsabilização elidida somente pelos meios de impugnação previstos à fase executória.

Ao contrário, está-se justamente a tratar de hipótese em que, baseando-se no artigo 568, V, do CPC, e 4º, V, da Lei de Execuções Fiscais, a Fazenda Pública, evidenciados ou presumidos os fatos dispostos no Capítulo V do CTN, requer a inclusão do responsável tributário que até então não tinha sequer conhecimento da lide fiscal. Para Toniolo, ainda, a previsão de responsabilização tributária tem como fundamento o impedimento à sonegação:

Note-se que o espírito do art. 4º, V, da LEF [...] é impedir manobras fraudulentas praticadas pelos responsáveis pela administração das empresas, preservando-se o interesse público no recolhimento do tributo, bem como o direito fundamental do Estado-credor à efetividade da execução, além de proteger aqueles que recolhem normalmente os seus tributos da concorrência desleal.⁸⁶

E é a partir desta ótica, expressa no excerto da obra de Toniolo, que se questiona: não haveria também violação a direito fundamental do responsável tributário a partir do momento em que se imputa a ele o cumprimento de obrigação fiscal sem lhe ser oportunizado o amplo direito de defesa constitucionalmente previsto?

Diante das razões expostas no segundo capítulo deste trabalho, defendeu-se a necessidade da leitura compilada dos referidos artigos de lei que possibilitam ao responsável tributário a figuração no polo passivo da execução fiscal, com os artigos 202 do CTN e 2º, §5º, da Lei de Execuções Fiscais, normas claras que dispõem sobre a indispensabilidade do nome do codevedor na CDA para que haja legitimidade passiva para o posto processual, sob pena de se estar operando execução sem título executivo.

Neste sentido, esclarece Eduardo Domingos Botallo⁸⁷ que o processo administrativo é instaurado por meio do lançamento fiscal, e é nele, segundo os termos do artigo 142⁸⁸ do CTN, que deve ser apurada a figura do devedor tributário, e não no momento da execução fiscal. Seguem este entendimento as lições de Leandro Paulsen, para o qual não há como se imputar ao responsável tributário o pagamento de um tributo sem que haja apuração

⁸⁶ TONIOLO, Ernesto José. *Op. Cit.*, p. 166.

⁸⁷ BOTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 26.

⁸⁸ 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 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.

administrativa desta responsabilidade, oportunidade na qual o terceiro pode impugnar tanto a sua condição de responsável quanto a obrigação tributária, ou um de seus elementos:

Não há dúvida de que não se exige do Fisco que vá a Juízo para, em ação de conhecimento, ver reconhecida tal obrigação de terceiro. Mas também não pode haver dúvida quanto à necessidade de o Fisco apurar administrativamente tal responsabilidade, assegurando ao suposto responsável o devido processo legal, o que pressupõe a possibilidade de oferecer defesa administrativa.⁸⁹

Segundo o entendimento de Paulsen, ainda que não haja legislação expressa no ordenamento nacional que discipline a apuração da responsabilidade tributária, faz-se necessário destacar que, em conformidade com o que preceitua o próprio CTN ao dispor sobre a necessidade da participação do responsável tributário no processo administrativo (art. 202, I, e art. 142), resta assegurado ao sujeito passivo tributário um dos pilares do Estado de Direito, que é o devido processo legal, o que prevê a participação do sujeito em todas as fases de constituição e discussão da obrigação tributária e de seus elementos, podendo impugná-los a qualquer tempo, e não somente em sede executiva.

Corroboram este entendimento os comentários do autor, acompanhado de René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka⁹⁰: “*a presunção de certeza da CDA, pois, pressupõe a prévia verificação da responsabilidade em processo administrativo regular em que assegurada a defesa do suposto responsável.*”

A verificação do pressuposto de fato específico da responsabilidade tributária por transferência, bem como da relação jurídica que impõe a existência do crédito tributário para o responsável pode acarretar sérias consequências patrimoniais se imputada indevidamente e sem a apuração estabelecida em conformidade com o artigo 5º, LIV, da Constituição Federal: “*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.*”

Compreende-se, neste sentido, que, havendo novo pressuposto fático levantado na demanda executiva, o que se supõe somente na responsabilidade tributária por transferência, a “passagem” da titularidade do polo passivo da execução fiscal não é imediata, como pode acontecer nos casos de sucessão *causa mortis*, por exemplo. Em não sendo objetiva a responsabilização, portanto, as figuras de *contribuinte* e *responsável* não se confundem, de forma que resta incontroverso que contra o responsável não há título exequível.

⁸⁹ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, p. 15.

⁹⁰ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 234.

Humberto Theodoro Júnior bem sintetizou estas conclusões:

Entre estes legitimados passivos [do artigo 4º da Lei de Execuções Fiscais], naturalmente o fiador, o espólio e a massa são responsáveis *ex vi legis* pelas dívidas daquele cujo nome figura como devedor na inscrição da Dívida Ativa. Por se tratar de uma responsabilidade *objetiva* não haverá necessidade de acerto algum para permitir a abertura da execução fiscal. Perante o Fisco ocupam a mesma posição jurídica do devedor primitivo. Já o mesmo não ocorre com os sucessores a título singular e os responsáveis tributários, pois seu vínculo com o contribuinte (devedor) e com a obrigação tributária deste pode depender de fato estranho ao acerto até então promovido. E sendo incerto o *fato jurídico básico*, que não decorre de situação líquida e certa objetivamente criada pela própria lei (como a sucessão *causa mortis*, a falência, a insolvência civil, a fiança, etc.), não se poderá dizer que a Fazenda Pública, na maioria dos casos, dispõe de título executivo líquido e certo, hábil a permitir-lhe o manejo da execução forçada contra o sucessor singular e o co-responsável tributário. Terá ela, portanto, que, primeiramente, criar o título executivo, através das vias adequadas.⁹¹

É neste contexto que não subsistem, portanto, os argumentos que ainda sustentam haver direito de defesa a ser amplamente oposto quando da ocorrência do redirecionamento da execução fiscal. Com efeito, a esfera de conhecimento dos fatos, e na qual houve ampla possibilidade de resposta a todas as imputações feitas pela Fazenda Pública, ocorreu no processo administrativo de constituição do débito, manejado pelo competente órgão do Poder Executivo. É nesta seara que há possibilidade de promover impugnação e interpor recursos às decisões emanadas dos órgãos fiscais, com amplo poder probatório e de discussão da obrigação imputada⁹².

Em sede executiva, como já referido, todo o imbróglio acerca do crédito tributário já foi discutido, de forma que não cabem maiores inconformidades. Uma vez ajuizada a execução fiscal, o direito de defesa do sujeito passivo se restringe, basicamente, a duas peças: exceção, ou objeção, de pré-executividade, caso haja provas incontestáveis para a desconstituição do título executivo, ou o manejo de embargos à execução fiscal.

Como a comprovação de responsabilidade, em regra geral, demanda extensa produção probatória e discussão nos autos, praticamente restringe-se a controvérsia aos embargos do

⁹¹ THEODORO JÚNIOR. Humberto. *Op. Cit.*, p. 40.

⁹² Neste sentido, Hugo de Brito Machado leciona: “A existência e a efetividade do direito de defesa contra a exigência de tributos, vale dizer, a existência do direito de defesa no âmbito do processo administrativo tributário é absolutamente essencial na ideia de Estado Democrático de Direito. A vigente Constituição Federal diz que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamento, entre outros, a cidadania. E isto já é bastante para sustentarmos que em nosso ordenamento jurídico o direito de defesa não pode deixar de existir, independentemente do que as leis estabeleçam.” (**Aspectos do Direito de Defesa no Processo Administrativo Tributário**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 167, abril de 2010, p. 106).

executado, até mesmo porque a oposição de exceção de pré-executividade, por ser fruto da criação doutrinária e pela ausência de previsão legal expressa, enfrenta até hoje oposição nos tribunais⁹³. Ademais, a exceção de pré-executividade, embora tenha o condão de suspender o curso da execução fiscal até o seu julgamento, não é causa de suspensão do crédito tributário, já que não encontra respaldo no artigo 151 do CTN⁹⁴, ao contrário dos embargos à execução⁹⁵.

Ante estas considerações, a despeito do que considera parte da doutrina⁹⁶, não há como sustentar a existência de verdadeiro direito de defesa quando ocorre o redirecionamento da execução fiscal. Conforme assevera Clélio Chiesa, não é possível alegar sua efetiva existência mediante a oposição dos embargos à execução fiscal, “*pois os embargos somente poderão ser opostos se o juízo for garantido, podendo ocorrer que o responsável não tenha bens suficientes para oferecer, e, mesmo os tendo, seu direito de defesa já foi violado, visto que os bens ficarão gravados com a restrição da penhora enquanto tramitam os embargos.*”⁹⁷

Pelo exposto, então, como admitir que há efetivo direito de defesa por parte do responsável tributário que é incluído na execução fiscal por pedido de redirecionamento? Frise-se que este pedido, muitas vezes, ocorre por simples petição da Fazenda Pública nos autos executivos, baseada somente em meros indícios de ocorrência dos fatos descritos no CTN e que dão ensejo à responsabilização tributária; este tema já foi tratado por Leandro Paulsen, que afirmou: “*admitir o redirecionamento da execução mediante simples fundamentação da pretensão em petição apresentada pelo credor importa em admitir execução sem título relativamente ao responsável.*”⁹⁸

Com o intuito de afastar a exigência de processo administrativo autônomo para a responsabilização tributária, surge como argumento, por exemplo, o fato de que a

⁹³ MARINS, James. *Op. Cit.*, p. 711.

⁹⁴ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I – a moratória; II – o depósito do seu montante integral; III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; VI – o parcelamento. Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

⁹⁵ MACHADO, Rubens Approbato; MELARÉ, Márcia Regina Machado. *Processo Tributário – Administrativo e Judicial*. In *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1057.

⁹⁶ Neste sentido, argumenta Francisco Glauber Pessoa Alves: “Não se descure, o que é muito importante, que ação de execução não é lugar adequado para qualquer tipo de prova que não seja pré-constituída. [...] Isso só terá cabimento na seara apropriada à dilação probatória (que em sede de execução, só ocorre plenamente nos embargos à execução, tocando ali às partes a prova do alegado. Esquecer tal peculiaridade é, *venia concessa*, fechar os olhos à pragmática e à dogmática processual. [...] A inexistência de situação de responsável para fins de redirecionamento pode ser impugnada via objeção de pré-executividade, embargos à execução ou ação autônoma.” (**O redirecionamento da execução fiscal contra os sócios da pessoa jurídica**. In *Direito Tributário – Direito Processual Administrativo e Judicial*, Volume II. São Paulo: RT, 2011, p. 290-294.)

⁹⁷ CHIESA, Clélio. *Op. Cit.*, p. 383.

⁹⁸ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, p. 20

exigibilidade de certeza e liquidez do título executivo decorre de legislação infraconstitucional (CTN), podendo, assim, ser excepcionada tanto pela Lei de Execuções Fiscais quanto pelo Código de Processo Civil, que possibilitam a inclusão do responsável tributário no polo passivo sem refletir a CDA.⁹⁹

Contudo, este entendimento peca ao desconsiderar que, para a interpretação de uma norma infraconstitucional, busca-se, efetivamente, fundamento constitucional. Neste sentido, leciona Fábio Pallaretti Calcini que a exigência da limitação da CDA ao procedimento administrativo a ela vinculado revela, em verdade, aplicação dos princípios de ampla defesa inculpidos nos artigos LIV e LV da Constituição Federal, *“princípios estes que se integram no conceito geral de due process of law, explicitado de forma clara na vigente Constituição e com aplicação cogente ao processo administrativo e não, apenas, ao processo judicial.”*¹⁰⁰ Desconsiderar, deste modo, as presunções de certeza e liquidez do título significa desconsiderar a necessidade de que a CDA reflita, integralmente, o processo administrativo a ela vinculado, norma esta que existe em função da garantia ao devido processo legal previsto na Constituição Federal.

O que se pretende concluir, portanto, com toda a exposição acima desenvolvida, é que, para ocorrer devidamente o devido processo legal para o responsável tributário, resta indispensável que para ele também haja o lançamento do crédito tributário, nos termos em que preceitua o artigo 142 do CTN. Isto porque, conforme também sustenta Calcini, será mediante a realização do lançamento, em esfera administrativa, para a constituição do crédito tributário, que este poderá exercer o seu direito de defesa de forma plena, com regular notificação do sujeito passivo, tornando possível a apresentação de defesa, a produção de provas e a interposição de recursos, devendo as suas manifestações contra a imputação da responsabilidade tributária ou até mesmo contra o crédito que se opõe, serem devidamente apreciadas ainda no âmbito administrativo.¹⁰¹

Compartilha da mesma posição o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

É juridicamente insustentável a posição afirmativa da possibilidade de inclusão dos nomes dos responsáveis tributários diretamente na CDA, sem o

⁹⁹ TONIOLO, Ernesto José. *Op. Cit.*, p. 164.

¹⁰⁰ CALCINI, Fábio Pallaretti. **Responsabilidade tributária – o dever de observância ao devido processo legal e à motivação.** In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 164, de maio de 2009, p. 34.

¹⁰¹ Neste sentido: “Este ato administrativo tributário é obrigatório, inclusive, em relação à imposição de responsabilidade tributária, sob pena de evidente desrespeito ao art. 142 do Código Tributário Nacional e ao devido processo legal administrativo (art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal)” (CALCINI, Fábio Pallaretti, *Op. Cit.*, p. 38).

prévio lançamento, por afrontosa ao art. 142 do CTN, que exige a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e a identificação do sujeito passivo; não se poderá admitir, à luz desse item do CTN, que apurado o crédito contra determinada pessoa se possa tê-lo como igualmente apurado contra outrem, que não participou do procedimento administrativo do lançamento. Por conseguinte, se o responsável tributário não foi convocado para o procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito, a obrigação correspondente não lhe pode ser exigida, sob pena de violação da garantia do devido processo legal e da ampla defesa na via administrativa (art. 5º, LV da Carta Magna), inclusive com ofensa ao seu direito de recorrer, nessa mesma via. Com efeito, quem não foi notificado para o procedimento do lançamento, não poderá juridicamente figurar no Termo de Inscrição em Dívida Ativa, que decorre daquele procedimento, e nem na CDA, que reproduz os dados desse mesmo termo; é sabido que as certidões expedidas pelos órgãos administrativos não inovam e nem criam situações jurídicas ou direitos subjetivos, mas somente reportam atos ou fatos que preexistem.[...] Não é de se admitir, como se tem feito com grande habitualidade, convocar à execução terceiros que poderiam (ou até deveriam) figurar no lançamento/inscrição em dívida ativa, porque contra eles não há título executivo formado e, portanto, essa convocação é deslastreada de suposto legal, ainda que se possa afirmar existente a sua obrigação. Em síntese, deve ser reiterado que uma coisa é a obrigação e outra o seu modo de ser no mundo jurídico, não sendo correto afirmar que a existência daquela já enseja, por si, a sua execução forçada, como se o título fosse despiciendo.”¹⁰²

Constata-se, nesta senda, que, se a premissa de que a relação jurídico-tributária para o responsável nasce a partir de um pressuposto fático autônomo, que deve ser devidamente demonstrado e para o qual deve haver amplo direito de defesa a ser oposto, a responsabilidade de terceiro “*exige apuração em processo administrativo no qual reste apurada a ocorrência do pressuposto de fato específico da responsabilidade, oportunizando-se a defesa do responsável.*”¹⁰³

Assim, admitir-se a simples inclusão do responsável tributário já no curso da execução fiscal, sem que seu nome conste da CDA, e, portanto, sem que contra ele tenha havido o lançamento tributário do crédito, com amplo direito de manifestação, para que então haja título executivo contra ele oponível, é admitir o prosseguimento do executivo fiscal com base em CDA nula, nos termos do artigo 203 do CTN:

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao

¹⁰² MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **O Controle de Legalidade do Lançamento e a Inscrição do Crédito em Dívida Ativa**. In Revista Dialética de Direito Tributário – nº 134, novembro de 2006. p. 98.

¹⁰³ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, p. 20.

sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Com efeito, segundo o disposto no próprio artigo transcrito, a nulidade evidenciada pela ausência do nome do responsável tributário na CDA pode ser sanada até a decisão de primeira instância do executivo fiscal, permitindo-se a retificação do título.

Neste caso, a correção da CDA para que conste o nome do terceiro o qual se pretende a responsabilização pelo débito deve vir acompanhada, indiscutivelmente, do processo administrativo instaurado contra este terceiro, comprovando o lançamento tributário apresentado contra este e o devido processo administrativo de discussão do débito e da responsabilidade. Caso contrário, o pedido de redirecionamento deve ser elidido de pronto, por inexistência do título executivo oponível contra o responsável tributário e pela impossibilidade de retificação do lançamento.

Para Paulsen, ainda, os devidos lançamento tributário e instauração do processo administrativo contra o responsável também permitem a este a possibilidade de efetuar o pagamento voluntário do débito depois de findo o processo de constituição do débito, e em momento anterior à formação do título executivo, nos termos do artigo 201 do CTN:

Não é possível, pelo fato de se designar o terceiro como “responsável tributário”, subtrair-lhe a possibilidade de pagamento voluntário no prazo administrativo de 30 dias contados do momento em que, já esgotada a discussão administrativa da responsabilidade que lhe tenha sido imputada, seja cientificado de que a cobrança contra o contribuinte restou frustrada, remanescendo débito a ser satisfeito. Note-se, ademais, que o artigo 201 do CTN, ao tratar da dívida ativa tributária, prevê a sua inscrição depois de esgotado o prazo fixado para o pagamento, de modo que, também por previsão legal, não se pode admitir a inscrição de alguém como responsável sem que lhe tenha sido oportunizado o pagamento voluntário.¹⁰⁴

Ante todos os argumentos até agora levantados, resta evidente, portanto, que a permissão da inclusão do responsável tributário no polo passivo da execução fiscal sem que contra ele tenha sido oposto o lançamento tributário por meio de regular processo administrativo se revela em total desconformidade com as exigências processuais no que concerne à existência de título executivo, e com as garantias de ampla defesa e devido

¹⁰⁴ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, p. 18.

processo legal registradas nos artigos LIV e LV da Constituição Federal, devendo ser rechaçada por flagrantemente inconstitucional¹⁰⁵.

Em breve estudo de direito comparado, a indispensabilidade do processo administrativo de lançamento tributário contra o responsável não é procedimento novo na Espanha, por exemplo.

A Ley General Tributaria espanhola de 2003 dispõe claramente em sua “Sección III” sobre a necessidade de verificação do pressuposto de responsabilidade em procedimento administrativo com oitiva do interessado, para então restar caracterizada a chamada “derivación de responsabilidad” para o responsável tributário:

Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

5. [...] la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.¹⁰⁶

Segundo a análise de Paulsen, uma vez lavrado o “Acto de Declaración de Responsabilidad”, ordena o artigo 174 que o responsável seja notificado, podendo, nesta oportunidade, impugnar o ato, tanto no que tange ao crédito tributário quanto à alegação de responsabilidade:

Artículo 174.

[...]

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a. Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b. Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

¹⁰⁵ Neste sentido, leciona Maria Rita Ferragut: “A inclusão será constitucional e legal sempre que houver reabertura de prazo para defesa, assegurando-se ao sócio a produção de todas as provas admitidas, a impugnação dos fatos, a alegação de outros que desconstitua a presunção de certeza e liquidez de que goza a dívida inscrita, a sua não-responsabilidade pela dissolução irregular, etc. Há de se observar sempre que o sócio não poderá ingressar no processo no estado em que ele se encontra sem que lhe seja garantida a prática de todos os atos processuais, pois, aí, a execução fiscal padecerá de inconstitucionalidade e ilegalidade.” (FERRAGUT, Maria Rita. *Op. Cit.*, p. 303).

¹⁰⁶ “Artigo 41. 5 [...] a derivação da ação administrativa para exigir o pagamento da dívida tributária aos responsáveis requererá um ato administrativo no qual, com prévia audiência do interessado, se declare a responsabilidade e se determine seu alcance e extensão, em conformidade com o previsto nos artigos 174 a 176 desta Lei. A derivação da ação administrativa aos responsáveis subsidiários requererá a prévia declaração de insolvência do devedor principal e dos responsáveis solidários.” (tradução nossa)

c. Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.¹⁰⁷

Neste sentido, conforme sustenta Francisco José Martín Jiménez, a notificação do ato de declaração, exigência reconhecida pela doutrina espanhola desde a Ley General Tributaria de 1963, mas definitivamente explicitada pelo novo texto legal, é considerada condição indispensável para a exigibilidade da obrigação do responsável, porquanto “*el acto de derivación y su notificación tienen un efecto declarativo de la existencia de la obligación y de la constitución de su exigibilidad.*”¹⁰⁸

No Brasil, a jurisprudência historicamente se revela favorável à possibilidade de redirecionar o executivo fiscal, ou seja, de incluir o responsável tributário no polo passivo da demanda executória ainda que seu nome não conste da CDA, e, portanto, contra ele não tenha sido lançado o crédito tributário, para oportunidade de defesa.

No entanto, conforme se passa a demonstrar, ainda que de forma eventual e sem firmar entendimento colegiado, alguns julgados recentes tendem a despontar maior preocupação com as garantias do terceiro incluído diretamente na execução fiscal.

3.2 Análise jurisprudencial

Como referido, os tribunais pátrios possuem o histórico de aceitar os pedidos formulados pelas Fazendas Públicas para inclusão do responsável tributário na execução fiscal, a despeito de seu nome não constar do título executivo. Tão logo da entrada em vigência da Lei de Execuções Fiscais, em 1980, o Supremo Tribunal Federal pacificou que não era necessário constar o nome do responsável na CDA para que este respondesse pelo débito, conforme se verifica pela ementa do RE 95.028-1, publicado em 1981, que afirma: “A

¹⁰⁷ “Artigo 174. [...] 4. O ato de declaração de responsabilidade será notificado aos responsáveis. O ato de notificação terá o seguinte conteúdo: a. Texto na íntegra do acordo de declaração de responsabilidade, com indicação do pressuposto de fato habilitante e as autuações que alcançam este pressuposto; b. Meios de impugnação que podem ser exercidos contra este ato, o órgão ao qual tem que se apresentar, e prazo para interposição; c. lugar, prazo e forma em nos quais deva ser satisfeito o montante exigido do responsável.” (tradução nossa)

¹⁰⁸ “O ato de derivação e sua notificação tem um efeito declarativo da existência da obrigação e da constituição da sua exigibilidade”. (JIMÉNEZ, Francisco José Martín. **El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria**. Valladolid: Lex Nova, 2000, p. 191, *apud* PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.*, p. 14.)

execução fiscal pode incidir contra o devedor ou contra o responsável tributário, não sendo necessário que conste o nome deste na certidão de dívida ativa.”¹⁰⁹

Desde então, o STF pouco analisou a questão, uma vez que, por convocação de diplomas infraconstitucionais, como o Código Tributário Nacional, a Lei de Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil, coube ao Superior Tribunal de Justiça julgar a matéria. E, neste contexto, os julgamentos tem-se mostrados seguidores da linha anteriormente traçada pelo STF.

Percebe-se que tanto a jurisprudência das primeiras instâncias quanto a do STJ trabalham mais com a possibilidade de redirecionamento sob as hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN, ou seja, as que pretendem a responsabilização do sócio no lugar da pessoa jurídica por ele representada, ainda que o pedido de inclusão na execução fiscal possa alcançar os responsáveis tributários em sentido lato, também por sucessão tributária.

Assim, talvez por maior alcance nas demandas atuais, o redirecionamento contra os sócios deu origem a duas Súmulas do STJ, ambas publicadas em 2010, que tratam sobre a matéria: a Súmula 430¹¹⁰ afirma que o simples inadimplemento da obrigação tributária não gera a responsabilização do sócio, e a Súmula 435¹¹¹ assevera que é devido o redirecionamento contra o sócio-gerente quando da presunção de dissolução irregular da pessoa jurídica por não mais funcionar em seu domicílio fiscal sem a comunicação dos órgãos competentes.

No primeiro caso, o STJ pacificou o entendimento evidente de que o mero inadimplemento do tributo, relacionado ao fato gerador, não dá ensejo à responsabilização do sócio, porquanto, para que esta reste configurada, há que se comprovar a ocorrência de alguma das hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN¹¹². Já a segunda Súmula pacifica matéria em algum grau discutível, visto que o artigo 135 não trata especificamente da figura do *sócio* ou de *sócio-gerente*, nem ao menos da *dissolução irregular*, podendo-se cogitar que a Corte

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 95.028-1. DJU 25.08.1981, p. 9480.

¹¹⁰ Súmula 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

¹¹¹ Súmula 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

¹¹² Neste sentido: “[...] 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade do sócio, prevista no artigo 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. [...]” (STJ, REsp 1101728, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, publicado em 23.03.2009).

tenha inovado em seu entendimento ao dispor sobre matérias que não estão expressamente legisladas.¹¹³

Não obstante as discussões acerca das duas Súmulas, fato é que nenhuma delas repudia a ideia de que é possível a inclusão do responsável tributário no curso da demanda executiva. E isto somente reflete o posicionamento também já pacificado pelo STJ neste sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO DE TERCEIRO. PROVA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CERTIDÃO DE INSCRIÇÃO DA DÍVIDA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. PRESSUPOSTOS. LEI Nº 6.830/80, ART. 3º.

1. O artigo 2º, § 5º, I, da Lei nº 6.830/80, dispõe que: "O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros.

2. A Corte, à luz do Princípio da Economia Processual visando emprestar maior efetividade à prestação jurisdicional, admite a possibilidade de o Juiz Singular, sendo a Certidão de Dívida Ativa omissa, determinar a comprovação da responsabilidade patrimonial secundária de outrem, que não consta do título executivo.

3. Precedentes do E.S.T.J. no sentido de que: "I - A presunção de liquidez da certidão de dívida ativa só alcança as pessoas nela referidas. II – Para admitir que a execução fiscal atinja terceiros, não referidos na CDA, é lícito ao juiz exigir a demonstração de que estes são responsáveis tributários, nos termos do CTN (Art. 135)." Resp nº 272.236-SC, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 25.06.2001)

4. Recurso improvido.¹¹⁴

Em seu voto, o Ministro Relator Luiz Fux sustentou:

Consoante se observa do disposto no art 2º, § 6º, da lei nº 6.830/80, o nome dos co-responsáveis é requisito da Certidão Negativa, cuja inobservância obsta que seja tida por completa.

Destarte, forçosa a conclusão de que a inscrição da dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza na medida que contenha todas as exigências legais, inclusive, o nome do devedor ou dos co-responsáveis.

Em hipótese análoga a Corte, valendo-se do Princípio da Economia Processual visando emprestar maior efetividade à prestação jurisdicional, concluem pela possibilidade de o Juiz Singular, sendo a Certidão de Dívida Ativa omissa, determinar a comprovação da responsabilidade patrimonial secundária de outrem, que não consta do título executivo.

[...]

¹¹³ Sobre o tema, as considerações de Renato Lopes Becho: “Da leitura deste artigo não conseguimos visualizar a responsabilidade solidária, nem a subsidiária, sendo que também não localizamos a palavra sócio ou sócio-gerente. Há a expressão ‘pessoalmente responsáveis’, bem como há a previsão para gerentes. Será que tais conteúdos são sinônimos aos aplicados pelo STJ?” (BECHO, Renato Lopes. **A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal?** In Revista Dialética de Direito Tributário – nº 182, novembro de 2010, p. 109).

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 400.600. Relator Ministro Luiz Fux. Publicado em 28.10.2002.

À luz do precedente, inspirado no princípio que visa o aproveitamento máximo dos atos processuais, especificamente o da economia processual, revela-se inatendível a tese sustentada pelo INSS.

Deveras, é pacífica a jurisprudência da Corte de que o redirecionamento da execução demanda a comprovação dos requisitos do caput do art. 135 do CTN, ainda que se pretenda fazer valer a responsabilidade tributária, sem que conste o nome do sócio da certidão.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial interposto.

É como voto.

O que se verifica do trecho acima transcrito é que, apoiado no que crê tratar de *economia processual* que busca dar *efetividade à prestação jurisdicional*, o Relator entenderia possível a inclusão do responsável no polo passivo da demanda desde que, no pedido de redirecionamento, restassem comprovadas as hipóteses do artigo 135 do CTN, o que não aconteceu no caso em apreço. Constata-se, portanto, que, em nome da celeridade processual, admite-se facilmente a mitigação do direito de defesa do responsabilizado, ainda que este direito seja reconhecido no próprio voto, dada a exigibilidade constante na Lei de Execuções Fiscais.

Este entendimento simplista em busca da efetividade processual, que encontra respaldo inclusive na doutrina¹¹⁵, olvida-se que, mais importante do que efetivar a execução fiscal para a Fazenda Pública, mostra-se a conquista inafastável do amplo direito de defesa e do devido processo legal, hoje dispostos na Constituição inclusive para os litígios administrativos; no entanto, este entendimento, com pesar, ganhou força nos julgados do STJ¹¹⁶.

No entanto, em que pese o forte posicionamento jurisprudencial no sentido da suficiência da demonstração, pelo credor, em petição nos próprios autos da execução fiscal, de indícios da responsabilização para que ela se efetive judicialmente, recentemente passou-

¹¹⁵ Neste sentido, entende Alexandre Freitas Câmara: “Mais do que tudo, porém, a ineficiência da execução este, sempre, ligada a uma superproteção do devedor. Este, muitas vezes, foi (e é) tratado como um ‘coitado’, o que leva a que a execução não se desenvolva de forma adequada a cumprir o seu objetivo de realização do direito do credor. Afinal, como sabido, um dos princípios básicos de qualquer sistema executivo é o ‘princípio do desfecho único’, por força do qual o único resultado da execução que pode ser considerado *normal* é a satisfação do crédito exequendo. Encerrar-se a execução de outro modo qualquer é, sempre, dar-lhe desfecho anômalo. (CÂMARA, Alexandre Freitas. A eficácia da execução e a eficiência dos meios executivos: em defesa dos meios executivos atípicos e da penhora dos bens impenhoráveis. In Revista Dialética de Direito Processual – nº 80, novembro de 2009, p. 11).

¹¹⁶ “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. [...]”

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). [...]” (STJ, REsp 1101728, Ministro Relator Teori Albino Zavascki, publicado em 23.03.2009).

se a destacar a necessidade de prévia apuração administrativa para a inclusão do responsável no polo passivo.¹¹⁷

Já em 2006, o STJ, no julgamento do REsp 463418, de relatoria da Ministra Denise Arruda, reconheceu que a responsabilidade tributária, ainda que solidária, depende de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública em face do suposto responsável por meio do lançamento tributário. Neste sentido, votou a Ministra:

O art. 31 da Lei 8.212/91, à época dos fatos geradores, determinava que a empresa contratante de serviços executados por meio de cessão de mão-de-obra respondia solidariamente com a prestadora desses serviços pelas obrigações decorrentes da referida lei.

Dessa forma, poderia o Fisco, a seu critério, cobrar o débito tributário em sua totalidade, ou em parte, tanto do devedor solidário (empresa contratante) como do devedor principal (empresa prestadora de serviços), já que a solidariedade não comporta benefício de ordem.

Na hipótese em exame, na Certidão da Dívida Ativa que deu origem à execução fiscal consta apenas o nome da empresa prestadora de serviços, pretendendo a autarquia seja redirecionada a ação à recorrida, em razão de sua responsabilidade solidária.

Entretanto, a pretensão recursal mostra-se inviável.

A responsabilidade solidária tributária é instituto que visa dar maior garantia à Fazenda Pública para recebimento de seus créditos fiscais, ou seja, verificando-se que o responsável solidário tem melhores condições de adimplir o débito, pode a credora executá-lo no lugar do devedor principal.

Tal instituto, no entanto, não é capaz de legitimar o redirecionamento de execução fiscal, já em curso, contra pessoa jurídica em relação à qual não foi sequer lançado o débito tributário. Isso porque, tanto na esfera administrativa quanto na judicial devem ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório, possibilitando ao contribuinte, caso deseje, impugnar o lançamento do débito, apresentar provas que entenda cabíveis, dentre outras providências. [...] Assim, a solidariedade deve ser observada no momento do lançamento do débito tributário, não havendo como, no curso da execução fiscal, modificar o pólo passivo da demanda para incluir empresa contra a qual não foi constituído o crédito.¹¹⁸

Mais recentemente, em 2011, o STF, no julgamento do RE 608426, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, afirmou que somente o terceiro responsável que tenha participado do procedimento administrativo poderia figurar não só na CDA, mas também no polo passivo da ação de execução fiscal, sob pena de violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa. A manifestação do Ministro Relator, em seu voto, foi de que é necessário que haja

¹¹⁷ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Op. Cit.*, p. 234.

¹¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 463418. Ministra Relatora Denise Arruda. Publicado em 18.12.2006.

decisão administrativa fundamentada sobre a necessidade do terceiro responder pelo débito, de forma a afastar as presunções e ficções legais:

Em relação ao art. 5º, LV da Constituição, observo que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária.¹¹⁹

Em análise do voto acima transcrito, Renato Lopes Becho afirma que o STF reconheceu a necessidade da constituição do crédito tributário em procedimento administrativo para o responsável, nos termos fixados pelo artigo 142 do CTN, sobre o qual repousam as garantias constitucionais que o princípio do devido processo legal alberga. Para ele, restou consagrado que o responsável tributário tem direito ao cumprimento do devido processo legal, compreendido pelo direito de ser julgado por um juiz natural, de ser notificado no início do processamento do feito, pelo direito ao contraditório e à ampla defesa, com produção probatória, bem como o direito a um julgamento motivado para o exercício do seu direito recursal.¹²⁰

Ainda que tímidas, as recentes manifestações dos Tribunais Superiores no que diz respeito à efetiva aplicação do devido processo à figura do responsável tributário delineiam, portanto, importante passo jurisprudencial em favor do corresponsável.

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 608426. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Publicado em 24.10.2011.

¹²⁰ BECHO, Renato Lopes. **Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição.** In Revista Dialética de Direito Tributário – nº 204, setembro de 2012, p. 53.

3.3. Questões prescricional e decadencial

Concluído o objeto cerne deste estudo, qual seja, demonstrar-se a inegável necessidade de constituição do crédito tributário por meio do lançamento para o responsável tributário, com procedimento administrativo próprio no qual se possa discutir amplamente a imputação de responsabilidade e o próprio crédito, e do qual se possa extrair título exequível contra este terceiro, faz-se necessária breve análise dos desdobramentos em matéria prescricional e decadencial uma vez atendidas as proposições lançadas neste trabalho e em parte já delineadas pela jurisprudência dos tribunais superiores.

Atualmente, o STJ entende, em se tratando de prescrição intercorrente, que a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados favorece ou prejudica os demais, de forma que iniciada a contagem do prazo quinquenal para a declaração de prescrição intercorrente para o contribuinte, decorrem igualmente cinco anos para que a Fazenda Pública requeira o redirecionamento da execução fiscal contra o responsável tributário.¹²¹

A partir da posição adotada, é possível depreender que a Corte assumiu o tratamento já esboçado pelo CTN a respeito de que o tempo para a constituição do crédito tributário e a sua satisfação sempre partiu efetivamente dos fatos, e não do conhecimento destes. Assim sendo, no que tange ao lançamento e à constituição do crédito tributário em suas mais variadas formas, o CTN corrobora, em seus artigos 150, §4º¹²²; 173¹²³ e 174¹²⁴, este entendimento,

¹²¹ Neste sentido, “TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA EM SITUAÇÃO IRREGULAR. CITAÇÃO DO SÓCIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. 1. O Código Tributário Nacional, possuindo *status* de lei complementar, prevalece sobre as disposições constantes da Lei n. 6.830/80. Assim, a interrupção da prescrição dá-se pela citação pessoal do devedor nos termos do parágrafo único, inciso I, do art. 174 do Código, e não na forma estabelecida no art. 8º, § 2º, da lei mencionada. 2. O redirecionamento da ação executiva fiscal em face do sócio responsável pelo pagamento deve ser providenciado até cinco anos contados da citação da empresa devedora. 3. Recurso especial conhecido e improvido.” (STJ, REsp 205887, Ministro Relator João Otávio de Noronha, publicado em 01.08.2005).

¹²² 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. § 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.

¹²³ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

porquanto se constata que o início dos prazos conta a partir do fato imponible, seja na constituição do crédito, no recolhimento antecipado, e assim por diante.

Neste aspecto, no entendimento de Becho, o legislador (e, por conseguinte, a jurisprudência do STJ) é coerente com a tradição também verificada no direito penal, na medida em que a punibilidade dos fatos se encerra no transcurso do tempo iniciado pela sua efetiva ocorrência, e não desde o conhecimento pelas autoridades públicas.¹²⁵

Desta forma, constata-se que a Fazenda Pública deve buscar, dentro dos cinco anos iniciados pelo despacho que ordena a citação do contribuinte na execução fiscal, verificar se ocorreu alguma das hipóteses elencadas pelo CTN para possibilitar a inclusão do responsável na demanda executiva. E na hipótese proposta por este estudo, de instauração de processo administrativo próprio que possibilite a inclusão do responsável no polo passivo da demanda, tem-se que o prazo quinquenal para que a Fazenda Pública formule o procedimento administrativo contra o responsável tem início do efetivo fato que deu azo à responsabilização: do momento de ocorrência da dissolução irregular, da realização de ato jurídico lícito pelo sócio, mas contrário aos interesses da pessoa jurídica, etc.

Como a possibilidade da responsabilização de terceiro, nas hipóteses de responsabilidade por transferência, é subsidiária, e só ocorre quando esgotadas as chances de cumprimento da obrigação tributária pelo próprio contribuinte, é possível que, caso já haja execução fiscal em curso, durante o período de análise do processo administrativo oposto contra o responsável a execução fiscal permaneça suspensa, nos termos do artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

¹²⁴ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

¹²⁵ BECHO, Renato Lopes. **Desdobramentos das decisões...**, p. 55.

De acordo com o §1º, assim que informada da suspensão do executivo fiscal, a Fazenda Pública poderá notificar o juízo acerca do procedimento fiscal instaurado para verificação da responsabilidade tributária de terceiro, para que, caso se comprove, a CDA possa ser devidamente emendada, nos termos do artigo 2º, §8º, da Lei de Execuções Fiscais¹²⁶, para que conste o nome do responsável. Caso ainda não ajuizada a execução fiscal, após a constituição do crédito para o contribuinte, a Fazenda Pública igualmente disporá de cinco anos para que dê início ao procedimento executório contra terceiro (e, neste caso, contra o contribuinte também).

Desta feita, verifica-se que, depois de todo o transcurso deste procedimento administrativo para o terceiro, possibilitando a sua figuração no polo passivo da execução fiscal, então, com propriedade, restarão somente os meios de impugnação próprios da lide executória para que o responsável procure afastar a dívida de sua responsabilidade.

Por fim, Becho salienta a ressalva feita no §4º do artigo 150 do CTN quanto à contagem do prazo prescricional em hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Neste sentido, infere que a solução adotada pelo Ministro Carlos Mário da Silva Veloso seria a mais adequada: em se tratando de homologação expressa, a partir da constatação de um destes três fatos correrá novo prazo quinquenal (em verdade, já se está a tratar de prazo decadencial) para a constituição do crédito; se se tratar de homologação tácita, após os cinco anos transcorridos para a sua efetivação, inicia-se novo prazo quinquenal; e, por fim, em não se tratando de pagamento sujeito a homologação, ou não havendo o pagamento antecipado, aplica-se a regra geral do artigo 173 do CTN, em consonância com o estipulado no artigo 149, inciso VII do mesmo diploma legal.¹²⁷

Sobre o tema, dispôs Veloso:

Esta interpretação parece-me razoável, por isso que, por um lado, de um certo modo benéfica ao interesse público, o que justifica, dadas as peculiaridades da situação, em que o contribuinte cometeu falta séria, deixando de cumprir obrigação decorrente de lei, assim fraudando a lei (não antecipação do pagamento, fraude à lei, fraude em sentido lato), ou

¹²⁶ 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.

¹²⁷ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

procedendo com dolo, fraude (em sentido estrito) ou simulação, por outro lado, ajusta-se ao sistema de CTN, que adota o princípio consagrado na Teoria Geral do Direito, da ocorrência de prazos de caducidade e de prescrição, como regras necessárias à garantia e segurança das relações jurídicas.¹²⁸

Em qualquer das hipóteses, contudo, o que se verifica é a necessidade de privilegiar o entendimento da contagem dos prazos de decadência e prescrição a partir da ocorrência dos fatos, e não de seu conhecimento, diminuindo-se a subjetividade incompatível com os princípios constitucionais de legalidade e segurança jurídica.

¹²⁸ VELOSO, Carlos Mário da Silva. **A decadência e a prescrição do crédito tributário - as contribuições previdenciárias - A Lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras.** In Revista de Direito Tributário - nº 9 e 10, ano III, p. 185; *apud* BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões..., p. 56.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste trabalho, foram concluídas pequenas considerações acerca do que seria relevante destacar quando da análise da possibilidade, ou não, de se redirecionar a execução fiscal, originariamente devida pelo contribuinte, ao responsável tributário. Partir, inicialmente, desta análise material (conceituação de contribuinte e responsável tributário), não se mostrou uma abordagem fácil, ou ao menos linear e contínua, visto que ainda hoje existem diversas discussões terminológicas na doutrina sobre a figura do devedor principal e dos terceiros que podem responder pela sua dívida, ou acerca da aproximação, dispensada ou não, que este responsável deveria manter com o fato impositivo do tributo.

Ainda assim, o primeiro capítulo deste estudo se esforçou para demonstrar que, a partir da distinção das relações jurídicas mantidas entre o contribuinte e o responsável tributário e o fato impositivo do tributo, e a despeito das dificuldades de conceituação, a responsabilidade tributária por transferência pressupõe a existência de dois fatos para que o terceiro se encontre minimamente vinculado ao pagamento do tributo devido: a existência do próprio fato gerador do tributo, e a ocorrência de um novo fato, diferente do primeiro, que está elencado dentre as hipóteses do Código Tributário Nacional, e que deve ser devidamente comprovado para que se cogite da responsabilidade de terceiro.

Já no segundo capítulo, pretendeu-se explorar as premissas processuais que legitimavam o cumprimento da execução fiscal pelo devedor tributário, a partir das previsões constantes no artigo 4º, V, da Lei de Execuções Fiscais, e do artigo 568, V, do Código de Processo Civil. Ao mesmo tempo, foram suscitados os artigos 202, I, do Código Tributário Nacional, e 2º, §5º, I, da Lei de Execuções Fiscais, para revelar a necessidade obrigatória, frise-se, de constar na Certidão de Dívida Ativa o nome dos corresponsáveis pela obrigação tributária, além do devedor original.

Apontou-se, neste contexto, a confusão estabelecida entre a legitimidade para responder pelo débito alheio, estabelecida pelo Código Tributário Nacional, e a capacidade de ser parte na demanda executiva, somente adquirida se preenchidos os pressupostos de

vinculação do título executivo extrajudicial à demanda executiva, ou seja, somente se o corresponsável figurar no título executivo.

As conclusões acerca da necessidade de participação do terceiro responsável tributário no processo administrativo de constituição do crédito fiscal delineiam, desde então, os pressupostos de validação que este estudo pretende explorar. Partindo-se da premissa de que é na fase procedimental de lançamento do débito para o contribuinte, o que ocorre a partir da instauração de processo na esfera administrativa contra ele, manejado pela própria Fazenda Pública nesta esfera, que são imputados todos os elementos da obrigação tributária e que se instaura a fase litigiosa do procedimento, conclui-se que toda a oportunidade de defesa que prevê a Constituição Federal encontra abrigo ali, quando do início do lançamento fiscal, oportunidade na qual pode ser apresentada Impugnação pelo devedor, garantindo-se a instrução probatória e o devido julgamento, inclusive com direito recursal.

Deste modo, questionou-se se seria possível admitir que não estivesse sendo violado o direito ao devido processo legal e à ampla defesa deste corresponsável ao admitir que ele ingresse no curso de uma demanda judicial de execução tributária, já em andamento e plenamente instruída, inclusive com título executivo, sem que contra ele tenha sido lançado o crédito fiscal e tenha sido aberto, como reflexo dos direitos constitucionalmente garantidos inclusive aos litigantes em sede administrativa, espaço para apresentar sua defesa, e de igualmente instruí-la com suas razões e provas.

E, nesta senda, concluiu o terceiro capítulo deste estudo que permitir a inclusão de novo devedor quando já instaurada a lide de execução importaria em aceitar a execução sem título executivo, uma vez que este corresponsável não participou do processo administrativo de constituição do crédito, e que admitir esta execução desprovida de título, mais do que violação ao Código de Processo Civil, implicaria reconhecer que os direitos de ampla defesa foram mitigados para este codevedor. Conforme também restou demonstrado, não se pode cogitar de efetivo exercício de defesa em sede executiva, fase em que os meios de impugnação são mais restritos, e para serem minimamente explorados, necessitam que seja garantido o montante em discussão.

Segundo se verificou, ainda, a jurisprudência vem, ainda que timidamente e após muita convicção acerca da possibilidade de se operar o redirecionamento, reconhecendo as violações processuais que são permitidas quando da autorização pelo redirecionamento, o que muitas vezes ocorre a partir de simples petição nos autos executivos, formulada pela Fazenda

Pública, com indícios, e não provas substanciais, da ocorrência de algum dos pressupostos de fato relacionados pelo Código Tributário Nacional.

A necessidade, portanto, de que o lançamento fiscal seja efetivamente oposto contra o responsável tributário, oportunizando-lhe plena defesa que culmine, ou não, no título executivo contra ele oponível, revela tão somente a necessidade de que o devido processo administrativo e judicial seja instaurado contra o codevedor, ainda que se reconheça as implicações processuais de prescrição e decadência que acarreta a proposta de instauração de processo administrativo próprio contra o responsável.

Contudo, este estudo pretendeu demonstrar que a prática de redirecionar os executivos fiscais, já tão difundida entre o Poder Judiciário, ainda que guarde argumentos de celeridade processual e efetivação do crédito fiscal, revela a mitigação de um direito constitucionalmente previsto, e que, numa ponderação teórica de princípios, prevalece sobre qualquer intenção de satisfação do crédito tributário a qualquer custo. E ressalve-se que não se está a tratar somente do responsável tributário previsto pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional, senão de todo o tipo de responsabilização que não seja objetiva, ou seja, que dependa de comprovação da ocorrência de fatos, pela Fazenda Pública, que ligue o tributo devido ao suposto responsável.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2010.

ALVES, Francisco Glauber Pessoa. **O redirecionamento da execução fiscal contra os sócios da pessoa jurídica**. In *Direito Tributário – Direito Processual Administrativo e Judicial*, Volume II. São Paulo: RT, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BECHO, Renato Lopes. **A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal?** In *Revista Dialética de Direito Tributário* – nº 182, novembro de 2010.

_____. **Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição**. In *Revista Dialética de Direito Tributário* – nº 204, setembro de 2012.

_____. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Responsabilidade tributária – o dever de observância ao devido processo legal e à motivação**. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 164, de maio de 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CHIESA, Clélio. **Processo Tributário e Segurança jurídica: limites jurídicos ao redirecionamento, à penhora e à indisponibilidade de bens**. In *Processo Judicial Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

DENARI, Zelmo. **Solidariedade e sucessão tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária**. In Curso de Direito Tributário/Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. São Paulo: Saraiva, 2010.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento**. Salvador: JusPODIVM, 2006.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Malheiros, 2004.

FERNANDES, Edison Carvalho. **Responsabilidade Tributária**. In: Curso de Direito Tributário/Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. **O redirecionamento no processo de execução: possibilidade e limites**. In Processo Judicial Tributário. São Paulo: MP Editora, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos do Direito de Defesa no Processo Administrativo Tributário**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 167, abril de 2010.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Rubens Approbato; MELARÉ, Márcia Regina Machado. **Processo Tributário – Administrativo e Judicial**. In Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **O Controle de Legalidade do Lançamento e a Inscrição do Crédito em Dívida Ativa**. In Revista Dialética de Direito Tributário – nº 134, novembro de 2006.

MARINONI, Luiz Guilherme. ARENHART, Sérgio Cruz. **Manual de processo de conhecimento**. São Paulo: RT, 2006.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. São Paulo: Dialética, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Redirecionamento da execução fiscal contra o responsável tributário**. In Revista de Estudos Tributários, nº 68. Julho-Agosto de 2009.

_____; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

ROSSONI, Igor Bomkowski. **Título executivo e execução fiscal: regularidade do procedimento, redirecionamento e defesa do executado.** In Revista Lex do Direito Brasileiro, nº 47. Lex Editora: São Paulo, 2010.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária.** São Paulo: Resenha, 1973.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência.** São Paulo: Saraiva, 2009.

TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na execução fiscal.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo judicial e tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.