

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

ANDRÉ REZENDE SOARES CORREIA

**REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DO
PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

Goiânia, outubro de 2015

ANDRÉ REZENDE SOARES CORREIA

**REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL À LUZ DO
PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, visando à obtenção de título de especialista.

Goiânia, outubro de 2015

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo demonstrar, sob a égide do princípio da segurança jurídica, a certeza do direito, que o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente ou administrador, com poderes especiais ou de gestão, da pessoa jurídica, no termos do art. 135 do CTN, pautada pela responsabilidade pessoal, que não proceder-se de qualquer maneira, isto é, pelo simples requerimento em juízo para inclusão daquele agente na demanda executiva fiscal, ou por simplesmente constar o nome daquelas pessoas na certidão de dívida ativa – CDA. Pois necessário se faz a instauração de processo administrativo fiscal para apurar a conduta, ora dolosa e ilícita contida no citado dispositivo legal que, por sua vez faz surgir a obrigação tributária. Demonstrar que o redirecionamento da execução fiscal a Fazenda Pública deve comprovar todo o conjunto fático-probatório da conduta daqueles sujeitos supracitados que ensejou a respectiva obrigação tributária, logo, assegurar-lhes o contraditório e ampla defesa, isto é, o devido processo legal. Porquanto, o redirecionamento da execução fiscal, independente de o responsável pessoal está inscrito ou não no título executivo, CDA, certo que, deve a Administração Tributária assim provar e confirmar de modo claro, observado que a execução fiscal não é demanda de conhecimento, porém, tão somente de natureza jurídica satisfatória, portanto, tratando-se de medida excepcional.

Palavras-chave: execução fiscal; responsabilidade pessoal e redirecionamento da execução fiscal.

ABSTRACT

This work has the objective to demonstrate, under the auspices of the principle of legal certainty, legal certainty, the redirection of tax enforcement to managing partner or administrator with special powers or management, legal entity, in accordance with art . 135 of the CTN, guided by personal responsibility, that does not make up anyway, that is, the simple application in court for inclusion of that agent in tax executive demand, or simply bear the name of those people in the active debt certificate - CDA . Therefore necessary to make the establishment of tax administrative process to determine the conduct and sometimes willful and unlawful contained in the said legal provision which in turn gives rise to tax liability. Demonstrate that the redirection of tax enforcement the tax authorities must prove all factual evidence, set the conduct of those above subject which caused their tax obligation, then, to assure them the contradictory and full defense, ie due process. Because the redirection of tax enforcement, regardless of the staff responsible is registered or not in enforceable CDA, sure, should the tax authorities thus prove and confirm clearly, observed that the tax lien is not demand knowledge, but , as only satisfactory legal nature, so in the case of an exceptional measure.

Keywords: tax foreclosure; personal responsibility and redirection of tax enforcement.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I	8
1. Do Lançamento Tributário	8
1.1 Da Natureza Jurídica do Lançamento Tributário.....	10
1.2 Espécies ou Modalidades de Lançamento Tributário	11
1.2.1 Lançamento de Ofício ou Direto – art. 149 do CTN.....	12
1.2.2 Lançamento por Declaração ou Misto – art. 147 do CTN	13
1.2.3 Do Lançamento por Homologação – art. 150 do CTN	14
CAPÍTULO II	16
2. Responsabilidade Tributária	16
2.1 Classificação da Responsabilidade Tributária	18
2.1.1 Responsabilidade Solidária	18
2.1.2 Responsabilidade Subsidiária.....	19
2.1.3 Responsabilidade por Substituição.....	19
2.1.3.1 Modalidades de Substituição.....	20
A) Substituição para frente.....	20
B) Substituição para trás	21
2.1.4 Responsabilidade Pessoal.....	21
2.1.4.1 Responsabilidade Tributária do art. 135 do CTN	22
2.1.4.2 Da imprescindibilidade do dolo	23
2.1.4.3 Análise dos atos geradores da Responsabilidade Pessoal do art. 135	24
2.1.4.3.1 Excesso de Poderes	24
2.1.4.3.2 Infração de lei.....	25
2.1.4.3.3 Infração ao Contrato Social e, ou Estatuto	26
2.1.4.4 Do Inadimplemento ou Falta de pagamento de tributo	26

CAPÍTULO III	28
3. Princípios do Direito Processual Tributário	28
3.1 Princípio da Legalidade	28
3.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia	28
3.3 Princípio da Irretroatividade das leis	29
3.4 Princípio da universalidade da jurisdição	29
3.5 Princípio do devido processo legal	29
3.6 Princípio do contraditório e ampla defesa	30
3.7 Princípio da Segurança Jurídica.....	30
3.8 Execução Fiscal	30
3.9 Certidão de Dívida Ativa e responsabilidade de terceiros	31
3.10 Redirecionamento da Execução Fiscal na Responsabilidade Pessoal	33
CONCLUSÃO	36
BIBLIOGRAFIA	37

INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a analisar e verificar os efeitos da segurança jurídica do redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente ou administrador da pessoa jurídica. Pois torna-se imperioso averiguar da necessidade ou imprescindibilidade de processo administrativo fiscal para tal redirecionamento diante de ato ilegal do agente ou autor do ato a fim de se eximir da responsabilidade tributária.

É tema controverso e que gera bastantes imbróglis jurídicos, uma vez que a personalidade jurídica da sociedade não se confundi com as de seus sócios tratando-se dessa maneira de imputar responsabilidade tributária a terceira pessoa. Nesse sentido que deve-se analisar se tal imputação é revestida de legalidade e segurança jurídicas.

Pois é o redirecionamento da execução fiscal medida de exceção e não a regra como vem demonstrando os atos do Fisco, ou seja, tornando regra o simples redirecionamento sem primeiro conferir os requisitos pertinentes e imprescindíveis para que se possa então tornar aquele sócio-gerente também sujeito passivo da relação jurídico-tributária ora estabelecida por pessoa diversa.

O redirecionamento se caracteriza ou emerge diante do cometimento pela pessoa jurídica , contribuinte, representada por seu sócio-gerente ou administrador de atos que ensejam excesso ou contrariedade à lei, estatuto ou contrato social de modo que, o Fisco possui o ônus da prova a fim de redirecionar a execução fiscal.

Assim sendo, a proposta deste trabalho é investigar a segurança jurídica do redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, isto é, àqueles que detêm poderes especiais de administração ou de gestão, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional e os princípios da legalidade, devido processo legal, ampla defesa e contraditório e segurança jurídica de acordo com os entendimentos da doutrina e jurisprudência.

Assim como, verificará os conflitos jurídicos existentes acerca da inscrição ou não do sócio-gerente na certidão de dívida ativa e da necessidade ou não de se realizar procedimento administrativo para então redirecionar a execução fiscal.

CAPÍTULO I

1. Do Lançamento Tributário

O Código de Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estabeleceu em seu bojo algumas modalidades de lançamento tributário, o qual por sua vez também é conceituado pelo *codex*, que pode ser entendido como o ato ou procedimento administrativo realizado por autoridade administrativa competente de maneira formal e solene, tendo como objetivo de constituir o crédito tributário previsto em lei, isto é, verificar o fato gerador ocorrido da respectiva obrigação gerada pelo fato praticado no mundo.

Para tanto, é o art. 142 do CTN, assim:

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.

Nesse propósito percebe-se que o lançamento tributário tem como objetivo verificar a ocorrência do fato gerador do tributo e por finalidade sua constituição definitiva, com isso tornando o agente que praticou o respectivo fato gerador responsável tributário, ou seja, devendo desse modo cumprir a partir deste momento a obrigação tributária estabelecida.¹

Por conseguinte, aquele que praticou o fato gerador do tributo torna com isso contribuinte, ou seja, o dever natural e por lei em cumprir o pagamento, quer dizer devedor de um crédito em favor da Fazenda Pública, sendo que a partir daí por impositividade da lei se estabelece uma relação jurídico-tributária.

Esta relação torna o contribuinte pessoa vinculada ao tributo, visto que praticou seu fato gerador, logo, tendo relação concreta e individual ao respectivo tributo, ou seja, a obrigação tributária é de sua responsabilidade exclusiva, tendo, portanto, a obrigação de cumprir com o pagamento.

¹ Não obstante o presente trabalho não ter como tema a ontologia do lançamento tributário, isto é, como abordagem direta do que é lançamento tributário, todavia, é mister apresentar a essência deste ponto acerca de seu conceito e definição, vez que apresentará implicações no redirecionamento da execução fiscal ao se refletir se o lançamento tributário é apenas ato administrativo ou se é um procedimento administrativo. De modo que, ao entendê-lo como procedimento entende como mera sequência de atos, sem nenhuma relação jurídico-tributária capaz de gerar qualquer obrigação. Se, ato administrativo, entende-se ser passível de contraditório ou ampla defesa, logo, sua desconstituição ou anulação por qualquer vício ou ilegalidade, uma vez que por ele se estabeleceu uma norma individual e concreta com obrigação estipulada e imposta.

Pois é uma relação obrigacional de dar, tendo o Fisco como credor e aquele que praticou o fato gerador, isto é, o fato descrito na norma jurídica passível de incidir o tributo ao agente que promoveu o evento tributário, sendo desse modo o verdadeiro sujeito passivo da obrigação.²

Certo que, há várias divergências doutrinárias sobre a definição de lançamento, ao entender que o supracitado dispositivo legal possui equívoco e inconsistência ao declará-lo como procedimento administrativo, visto ser, todavia, ato administrativo, ou seja, que este é a excelência da potencialidade daquele procedimento. Pois assim explana a autora Marina Vieira Figueiredo:

Do exposto, percebe-se que, apesar das divergências quanto ao conceito de lançamento, os autores mencionados³ concordam que o fenômeno envolve um procedimento – quase sempre – que culmina com a prática de um ato de aplicação da regra-matriz de incidência de um determinado tributo, constituindo, assim, uma relação jurídica tributária. (Figueiredo, 2014, p.72).

Ademais, advertem que o lançamento é um ato administrativo concebido pela incidência da regra matriz de incidência tributária, ora pensada pelo Professor Paulo de Barros, uma vez que ocorre um fato jurídico tributário, isto é, o fato gerador, podendo-se denominar como *antecedente tributário*, e como *consequente*, a formalização do vínculo obrigacional, gerando dessa forma a norma concreta e individual. Assim cita-se:

Resumimos, para deixar patente que o lançamento tributário tomado como ato jurídico administrativo que põe no ordenamento u'a norma individual e concreta, tem no antecedente, o relato do evento tributário, estabelecendo-o como fato; no consequente, a prescrição do vínculo que nasce unindo dois sujeitos em torno de uma prestação pecuniária. Visto na sua integridade, apresenta caráter declaratório do fato e constitutivo da relação, ainda que possamos rematar que o 'declaratório do fato' representa sua própria composição no plano das objetividades, aparecendo exatamente assim para o conhecimento jurídico. (Carvalho, 2008, p. 4431-432)

Vê-se assim que o vínculo estabelecido é entre aquele que pratica o evento tributário previsto na norma jurídica e o Fisco, legitimado a exigir o cumprimento da obrigação pecuniária, logo, não é terceiro diverso quem estabelece tal relação jurídica

² Ainda no contexto do entendimento esposado acima imperioso destacar que, tendo em vista as implicações no tema a ser debatido, a doutrina encabeçada pelo Professor Paulo de Barros sobre as normas abstrata e geral e individual e concreta certo refletir que o lançamento uma vez realizado ou efetuado torna o contribuinte vinculado ao respectivo fato gerador ensejador do tributo previsto em lei. Nesse sentido, ao se pensar no redirecionamento fiscal ao sócio-gerente apreende-se que somente a pessoa jurídica é quem possui relação concreta e individual com o Fisco, ao passo que aquele não foi incluído nesta norma citada, por consequência, não seria viável se assim ajuizar o redirecionamento da execução. Por isso, como veremos mais a frente o dever da Fazenda Pública ter o dever do ônus da prova das condições do art. 135 do CTN a imputar a responsabilidade pessoal.

³ Estevão Horvath; José Souto Maior Borges; Paulo de Barros Carvalho; Amílcar Araújo Falcão e Alberto Xavier.

tributária. Pois que, a norma concreta e individual apenas se dirige àquele que praticou o evento descrito na norma jurídica.

Porquanto, o lançamento tributário tem como característica por ser um ato jurídico, cujo procedimento está em seu bojo conduzindo-se desse modo para a formalização daquele ato constitutivo, como mais uma vez afirma a autora Marina Vieira (2014, p. 88): “Lançamento, em síntese, é uma norma geral e concreta, resultado da aplicação de uma norma de competência tributária, e que tem como conteúdo uma norma individual e concreta que decorre da regra matriz de incidência tributária”⁴.

1.1 Da Natureza Jurídica do Lançamento Tributário

Doutrina e jurisprudência por longos anos enlaçaram discussões acerca da natureza do lançamento tributário tentando identificar qual sua ontologia entre declaratória e, ou constitutiva. De antemão hodiernamente entendem possuir natureza constitutiva de direito por parte do Fisco, visto que o ato de lançamento tem este respectivo fim, isto é, dirige-se para constituir um crédito gerado pelo fato ou evento tributário praticado, o qual deve ser satisfeito, pago.

Ainda entenderam que o lançamento ainda era um ato misto ou dualista configurando-se como declaratório e constitutivo de maneira simultânea. Nesse sentido afirma o autor Ives Gandra da Silva Martins, assim:

O Código, adotando a estrutura dualista, resolveu o problema, considerando o lançamento um ato declaratório da obrigação tributária (*debitum, shuld*, relação de débito) e constitutivo do crédito tributário (*obligatio, haftung*, relação de responsabilidade) (Martins, 2008, p. 310-311).

De outra maneira, a melhor doutrina e jurisprudência, consideram ser apenas constitutiva, entendendo o lançamento como ato destinado a constituir o crédito tributário, ou seja, como indissociável da obrigação tributária estabelecida entre contribuinte, sujeito passivo, e Fisco, sendo, desse modo, sua eficácia constitutiva.

Nesse raciocínio, doutrina e jurisprudência ao refletirem ter o lançamento natureza constitutiva remontam a própria teoria do Professor Paulo de Barros⁵ da regra matriz de incidência tributária – RMIT, de modo que no germe do lançamento

⁴ A investigação deste assunto tem suas implicações uma vez que o sócio-gerente ou administrador, os quais possuem poderes especiais e de gestão, não estão compostos na regra matriz de incidência tributária, em seu critério pessoal, como sujeito passivo, nos termos do art. 121, parágrafo único, I do CTN, tanto que no ato de lançamento não estão inclusos, logo, as interrogações surgidas.

⁵ Descreve o Professor Paulo de Barros Carvalho da seguinte forma: “Pensando assim, a natureza da norma individual e concreta, veiculado pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos estabelecidos em lei, assumirá feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos.”

tributário, isto é, em sua constituição, não declaração, há um direito subjetivo representado por um crédito (pecúnia) em favor do Fisco, e um dever jurídico, representado por um débito de cumprimento obrigatório ao contribuinte.

Insta destacar que o lançamento tributário em sua eficácia constitutiva é estritamente vinculado aos conceitos de obrigação e crédito tributários. Pois é com o lançamento, isto é, por sua constituição que emerge tanto a obrigação dos sujeitos da relação tributária como o crédito, não podendo se separarem, por isso sua natureza constitutiva. Nesse sentido ensina a autora Maria Vieira:

Incorre, pois, em grave impropriedade o Código Tributário Nacional ao distinguir o crédito e a obrigação, fazendo crer que esses elementos nascem em momentos distintos: a obrigação, com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN) e o crédito, com o lançamento (art. 142 do CTN). Tratando-se de elementos indissociáveis, nascerão e se extinguirão concomitantemente. (Figueiredo, 2014, p. 98)

Assim sendo, o lançamento tributário tem por modo natureza jurídica constitutiva, cuja obrigação e crédito tributários emergem simultaneamente, não se referindo tão somente a ocorrência do fato gerador, isto é, ao antecedente da regra-matriz e com isso em apenas declará-lo, como aponta a teoria declaratória, mas em estabelecer uma relação jurídico-tributária com direitos subjetivos postos, que antes até então inexistiam⁶.

1.2 Espécies ou Modalidades de Lançamento Tributário

O Código Tributário Nacional em seus arts. 147 a 150 apresenta para o sistema tributário nacional três modalidades de lançamento tributário: de ofício ou *ex officio* ou direto, art. 149 do CTN; por declaração ou misto, art. 147 do CTN; por homologação art. 150 do CTN, sendo este último, apontado pela doutrina, como o mais utilizado no ordenamento pátrio.

O Professor Paulo de Barros tece objeções à tese adotada pelo *codex*, sendo que ao se analisar as modalidades de lançamento tributário reflete que são em verdade espécies de procedimento. Nesse sentido leciona o Professor:

Desde que a autoridade lançadora tenha em mãos todos os dados relativos à ocorrência do fato jurídico tributário e à identificação do sujeito passivo, haverá condições suficientes para celebrar o ato jurídico administrativo de lançamento, independente de quaisquer outras providências suplementares.

⁶ Pontua Professor Paulo de Barros: “Diferentemente do fato, que recua no tempo para surpreender o evento, o enunciado relacional instituiu uma relação jurídica de cunho patrimonial, perfeitamente individualizada quanto aos termos sujeitos (ativo e passivo) e quanto à conduta-prestação, que é seu objeto. Temos aqui outro enunciado, de índole relacional, que se arma para o futuro, que se programa para frente, constituindo, no hemisfério jurídico, um direito subjetivo e um dever jurídico que, até então, inexistiam.” (2008, p. 439)

Além disso, mesmo nas conjunturas em que se desenvolve um procedimento, com o escopo de formalizar o crédito tributário, o lançamento será o derradeiro ato da série, com peculiaridades intrínsecas que o individualizam, razão pela qual as três espécies de que trata o Código são, na verdade, espécies de procedimento e não de lançamento. (Carvalho, 2008, p; 460-461)

Logo, o procedimento não faz parte do lançamento sendo este, portanto, independente de atos procedimentais a fim de gerar ou estabelecer a relação jurídico-tributária, ou seja, a obrigação e crédito tributários. Para corroborar o mesmo entendimento assevera a doutrina de Leandro Paulsen:

Conceito de lançamento e modalidade de procedimentos tendentes ao lançamento. O lançamento é o ato que formaliza a verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo e do montante devido, tendo eficácia constitutiva do crédito tributário por força de expressa previsão legal (art. 142 do CTN) e que se aperfeiçoa coma notificação ao sujeito passivo parta efetue o pagamento ou apresente impugnação. Há três modos de se proceder ao lançamento, conforme o preveja a legislação específica de cada tributo. (Paulsen, 2011, p. 1.074)

Verifica-se assim que o autor preleciona que há “três modo de se proceder ao lançamento”, ou seja, não são modalidades como assenta o diploma legal, porém, formas de proceder ao lançamento, tal que, não são essenciais para se estabelecer aquela relação obrigacional.

1.2.1 Lançamento de Ofício ou Direto – art. 149 do CTN

O lançamento de ofício caracteriza-se pela exclusiva atividade da autoridade competente tributária na constituição do crédito tributário, isto é, na identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, calcular seu montante e a ocorrência do fato gerador da obrigação, conforme disciplina o art. 142 do CTN.

Nesse passo o art. 149 do CTN, assim dispõe:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Percebe-se que o *codex* tributário no lançamento direto o sujeito passivo não participa do lançamento tributário, cabendo tão só à administração tributária a iniciativa de verificar e realizar tal ato jurídico. De sorte que, esta modalidade de lançamento, ou como a doutrina prelecionar esta “espécie de procedimento”, tem o condão também de revisão com o caráter supletivo aos lançamentos por homologação ou declaração. Pois comenta o autor Leandro Paulsen:

Há tributos para os quais a lei determina que o lançamento seja feito de ofício. Normalmente, contudo, só haverá lançamento de ofício quando o contribuinte não cumprir suas obrigações relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por declaração ou por homologação, hipótese em que o lançamento de ofício terá caráter supletivo. (Paulsen, 2011, p. 1.075)

O lançamento de ofício ou direto, como a própria denominação já indica significa que a autoridade tributária diretamente realiza o lançamento independente de ato do sujeito passivo ou qualquer outro sujeito. Pois é de ofício, impulso próprio, podendo esta autoridade atuar em caso de descumprimento por parte do contribuinte – deveres instrumentais, em determinados caso exigidos pela lei.

1.2.2 Lançamento por Declaração ou Misto – art. 147 do CTN

Nesta modalidade de lançamento como sugere sua denominação ocorre tanto a participação do Fisco como do sujeito passivo, por isso seu caráter misto. Pois na declaração este sujeito presta à Administração Tributária todas as informações pertinentes e necessárias à constituição ao crédito tributário. Dessa forma dispõe o art. 147 do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Por conseguinte, o lançamento por declaração o Fisco atua com base no que o sujeito passivo declarar, de modo que poderá a autoridade tributária de ofício, nos termos do art. 149 do CTN, assim retificar erros contidos em tal declaração. Nesse passo imperioso destacar as afirmações de Ives Gandra da Silva Martins, assim:

De todas as formas de lançamento, é aquela que apresenta maior elaboração técnica, que apresenta uma forma externa perfeitamente determinável, para usarmos a expressão de Blumenstein, é a única que pode ser qualificada como procedimento. Ruy Bobosa Nogueira destaca três fases em que, de modo geral, se estrutura a elaboração dessa modalidade de lançamento: a declaração, as apreciações e a fixação do lançamento. O principal dever do sujeito passivo consiste na entrega da declaração, cujo conteúdo esclarece se o crédito tributário é por ele reconhecido e em que quantia. A finalidade da declaração é informativa, como está apreciado no *caput* do artigo. (Martins, 2008, p. 318)

Vê-se que a própria doutrina esclarece que esta modalidade de lançamento é a que mais se aproxima do conceito de lançamento definido no art. 142 do CTN, cuja autoridade tributária atua em três fases: declaração – pelo sujeito passível; as apreciações, por esta autoridade e a fixação de lançamento.⁷

1.2.3 Do Lançamento por Homologação – art. 150 do CTN

Nesta modalidade de lançamento praticamente a atividade tributária é realizada pelo contribuinte, sujeito passivo, sendo que o Fisco apenas homologa essa atividade. Por essas razões é que a doutrina faz suas objeções ao prelecionar, com fundamento no art. 142 do CTN quando dispõe assim: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (...)”.

Segue o raciocínio que o lançamento somente é atividade privativa da autoridade tributária, pois verificar o fato gerador, a matéria tributável, calcular o montante devido é atividade exclusiva ou vinculada daquela autoridade, não se podendo delegar a terceiros. Para tanto, dispõe o art. 150 do CTN:

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.

⁷ “Para a superação de todas essas fases torna-se necessário a prática de uma série de atos configurando um verdadeiro procedimento, o que destaca essa modalidade de lançamento das demais, que se assemelham entre si, por não constituírem *procedimento*, mas *atos administrativos*.” (Martins, 2008, p. 318). Vê-se assim que o lançamento por declaração ou misto demonstra o entendimento da melhor doutrina acerca da dialética entre procedimento e ato administrativo, quando o autor ora citado informa que há três fases a se percorrerem nesta modalidade, cujas implicações ao redirecionamento da execução fiscal apreende-se que a autoridade tributária deve diante das apreciações da declaração do contribuinte verificar se há omissões, erros, fraudes, dolo ou simulação, de maneira que não ocorra redirecionamentos abusivos ou arbitrários, sem sustentações legais razoáveis em respeito à segurança jurídica.

Assim, mesmo diante das objeções hodiernamente⁸ é *praxes* da Administração tributária pátria dirigir-se para tão somente à homologação de tributos, isto é, sendo sua atividade de apenas ratificação sendo de iniciativa do sujeito passivo todos os atos necessários à constituição do crédito. Nesse sentido merece citar novamente o autor Ives Gandra da Silva Martins:

O tipo de lançamento tratado neste artigo, que alguns denomina autolancamento, os atos praticados pelo sujeito passivo, e verificado pelo Fisco, são considerados por muitos um lançamento em si mesmo, como ensina Giuliano Fonrouge. (Martins, 2008, p. 324)

Assim sendo, o lançamento por homologação tem por conceito, conforme a melhor doutrina, como autolancamento, ou seja, quando o próprio sujeito passivo realiza todos os atos imprescindíveis à constituição do crédito tributário restando se somente se a chancelar todos estes atos.⁹

⁸ Leandro Paulsen citando Sérgio André Rocha ensina que: “Delegação das atividades de arrecadação tributária aos contribuintes... o Professor José Juan Ferreiro Laptza fez importantes apontamentos sobre os sistemas de gestão tributária atualmente adotados pelos países europeus, separando o sistema anglo-saxão, baseado na autoliquidação dos deveres fiscais pelos próprios contribuintes (...) ‘que o modo atual de execução das tarefas financeiras de obtenção de recursos pecuniários para o Estado tem como marca essencial uma redução do papel desempenhado pela Administração e o correspondente aumento de participação dos particulares nos procedimentos de aplicação da lei fiscal’” (Paulsen, 2011, p. 1.087)

⁹ O lançamento por homologação tem suas implicações nos debates entre procedimento ou ato jurídico administrativo, de maneira que, como preleciona o Professor Paulo de Barros Carvalho, o lançamento tributário independe de procedimento podendo desse modo verificar nesta modalidade, uma vez que próprio contribuinte realiza todos os atos suficientes e necessários cabendo tão só à administração tributária sua homologação, refletindo aquele autor e demais doutrinadores como um ato administrativo simples, e não complexo, prescindido de outros órgãos.

CAPÍTULO II

2. Responsabilidade Tributária

A Responsabilidade tributária apresentada pelo Código Tributário Nacional pode ser definida como a responsabilidade de um terceiro perante o crédito tributário, ou seja, perante o pagamento do tributo. Pois é uma responsabilidade, cuja lei, impõe a certa pessoa, carga de responsabilidade, exigindo-lhe certa ação à efetivação da satisfação do crédito tributário gerado¹⁰.

Pois o *codex* trouxe em seu bojo a Responsabilidade no Título das Obrigações tributárias, de sorte que na dogmática jurídica ou conforme a técnica do diploma legal a responsabilidade é conferida não ao contribuinte, ou seja, mas a quem pratica o fato gerador ou aquele que realiza a hipótese de incidência normativa-tributária, com o objetivo de satisfazer o crédito de modo eficiente, sem erros ou fraudes. E desse modo é o art. 128 do CTN:

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.

A reponsabilidade nesse sentido conduz-se para que a autoridade tributária possa gerir a administração fazendária de maneira simples, sem complexidades tornando a satisfação do crédito ou sua arrecadação mais célere ao conferir imposições ou cargas de responsabilidades a um terceiro ao invés do contribuinte.

Nesse raciocínio disserta Leandro Paulsen:

Embora o chamamento a contribuir para as despesas públicas se dê em face do contribuinte que realiza a hipótese de incidência e tem nela revelada sua capacidade contributiva, a necessidade de assegurar e facilitar a tributação faz com que o legislador tenha que impor obrigações formais e materiais a terceiros, de modo que estes participem dos atos de arrecadação ou que simplesmente respondam pela satisfação do crédito tributário. (Paulsen, 2011, p. 983)

Nota-se que a imputação de responsabilidade tributária a terceiro não pode ser a qualquer sujeito, porém, deve ele ser vinculado ao fato gerador da obrigação tributária,

¹⁰ A autora Maria Rita Ferragut, em *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, ao dissertar acerca da responsabilidade civil, insculpida no *codex* citado, afirma que a responsabilidade por ele tratada, principalmente, apresentadas nos arts. 186 e 187, exige previamente um ato ilícito do agente para então tornar-se responsável. Trata-se assim da regra geral da responsabilidade civil subjetiva, que não emerge tão só de imputação legal independente de ato ilícito. Nesse sentido, reflete que a responsabilidade tributária embora ocorra casos de responsabilidade que pressuponha ato ilícito, por exemplo, arts. 134, 135 e 137 do CTN, sua regra é a imputação legal independente de ato ilícito, culposo ou doloso que resulte em dano a outrem devendo, portanto, indenizar ocorrendo, porém, penalidade pecuniária.

tendo em vista sua participação mesmo que não tenha praticado o evento tributário. Pois é na verdade um método ou política de arrecadação tributária.

Ao se verificar a regra matriz de incidência tributária em seu critério pessoal percebe-se que o responsável tributário não faz parte do sujeito passivo da relação estabelecida, de sorte que tal regra emerge como norma individual e concreta, sendo tão só sujeito passivo da relação aquele que realizou o evento tributário.¹¹

Nesse contexto, é o entendimento da autora Maria Rita Ferragut, assim:

A responsabilidade é a proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão). Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito, se, desde o início, o responsável tributário for sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, responsabilidade de terceiros e por infrações). (Ferragut, 2013, p. 38-39)

É sabido que o Direito Tributário pátrio é norteado pelo sistema constitucional tributário, o qual delinea as regras gerais de todo ordenamento pátrio, assim verifica-se que as normas constitucionais ao não apresentarem de forma expressa acerca do sujeito passivo resta-se tal competência ao legislador ordinário¹².

Porquanto o Professor Paulo de Barros Carvalho, preleciona também no sentido acima dissertado, cujo responsável destarte não praticar o evento tributário e, com isso sofrer a hipótese de incidência tributária ocorre por relação lógica dos fatos, e não jurídica ou dogmática, cujo responsável passa a ter proximidade com o evento e, assim, possuir e adquirir responsabilidade. Nesse raciocínio descreve:

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*. (Carvalho, 2008, p 351)

¹¹ Nesse passo que há implicações no redirecionamento da execução fiscal em refletir como é possível, qual a legitimidade ou em respeito ao princípio da legalidade e segurança jurídica que pode ocorrer que terceira pessoa seja efetivamente o sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que não faz parte da norma individual e concreta, isto é, não realizou o evento tributário ou a hipótese de incidência. Portanto, mais razões para a instauração do procedimento administrativo fiscal a fim de fundamentar e demonstrar todo conjunto fático-probatório da responsabilidade pessoal no caso do redirecionamento da execução fiscal.

¹² Destarte os argumentos doutrinários, que cabe ao legislador infraconstitucional, verdade que deve ser por meio de lei complementar, conforme a obrigação tributária possuir esta reserva legal, nos termos do art. 146, III, “b” da CF e está assim o sujeito passivo contido na referida obrigação.

Assim sendo, responsabilidade tributária consiste numa relação estabelecida entre Fisco e terceira pessoa diversa do evento tributário gerador do tributo, a qual terá a responsabilidade para com o pagamento e, ou satisfação do crédito tributário. Tal responsabilidade poderá ser pessoal, subsidiária ou solidária.¹³

2.1 Classificação da Responsabilidade Tributária

Imperioso destacar que a classificação da responsabilidade tributária persiste ainda divergências doutrinárias cuja melhor doutrina as classifica como: i) solidariedade; ii) pessoalidade; iii) subsidiariedade e iv) substituição¹⁴.

De outro modo, Maria Rita Ferragut¹⁵ classifica assim: i) substituição; ii) solidariedade; iii) sucessão; iv) responsabilidade de terceiros e v) responsabilidade por infração.

Logo, classificará a responsabilidade tributária do modo a seguir exposto.

2.1.1 Responsabilidade Solidária

A responsabilidade solidária consiste na responsabilidade que tanto o contribuinte, *de jure* ou de direito, aquele que realiza o evento tributário, como responsável por recolher o tributo são solidariamente responsáveis, não havendo neste caso benefício de ordem ou preferência entre um e outro¹⁶. Conforme se depreende do art. 124, I, parágrafo único do CTN:

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 por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Outrossim, nesta reponsabilidade há dois sujeitos passivos na obrigação tributária gerada. Observando que o responsável não realiza o evento tributário, no entanto, conforme inciso I do citado dispositivo legal, haverá interesse comum dele com o contribuinte. Porém, no instituto da solidariedade tributária prescinde que haja

¹³ A partir daí apresentar-se-á quais são essas responsabilidades tributárias, porém, dedicando-se mais à reponsabilidade pessoal, nos termos do art. 135 do CTN.

¹⁴ Paulsen, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 13ª ed., 2011, p. 984.

¹⁵ Ferragut, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 3º ed., 2013, p. 64.

¹⁶ Código Civil de 2002: Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor.
Parágrafo único. O fiador que alegar o benefício de ordem, a que se refere este artigo, deve nomear bens do devedor, sitos no mesmo município, livres e desembargados, quantos bastem para solver o débito.

interesse comum na relação tributária ao deprender o comando do II do referido artigo, cuja solidariedade poderá ser designada por lei¹⁷.

2.1.2 Responsabilidade Subsidiária

A responsabilidade subsidiária ocorre quando primeiramente responde o contribuinte do tributo e, no caso de frustração ou o não pagamento do débito cobra-se então do responsável tributário. Percebe-se que não há solidariedade, mas subsidiariedade do responsável em razão da não satisfação do tributo pelo contribuinte, consoante a dicção dos arts. 133, II e 134 do CTN, assim:

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 à 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.

Nesse passo, somente poderá o responsável na presente responsabilidade satisfazer o crédito tributário caso o contribuinte não cumpra com sua obrigação principal, isto é, o pagamento do tributo. No caso em tela trata-se de responsabilidade por sucessão entre dois sujeitos, sucessor e sucedido, sendo que este torna-se responsável tributário conforme elementos do tipo tributário no qual sucedeu.

2.1.3 Responsabilidade por Substituição

A responsabilidade tributária por substituição ocorre por disposição legal, e não por questões fáticas ou lógicas, por exemplo, interesse comum, ou impossibilidade de

¹⁷ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

NOTA: Destarte o *caput* deste dispositivo legal disciplinar que seja responsabilidade solidária importante ressaltar que a responsabilidade aqui estabelecida é a responsabilidade subsidiária, pois que como próprio comando legal dispõe que as pessoas ora citadas somente serão responsáveis no caso de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, logo, não há solidariedade, mas subsidiariedade.

cumprimento da obrigação. Tal responsabilidade surge em razão da vontade do legislador diante de racionalização e facilidade na apuração e recolhimento do tributo.

A esse propósito merece citar o autor Leandro Paulsen:

A responsabilidade dá-se por substituição, quando a obrigação surge diretamente para substituto, a quem cabe recolher tributo devido pelo contribuinte, substituindo-o na apuração e no cumprimento da obrigação, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos (art. 150, § 7º, da CF, art. 45, parágrafo único do CTN e diversas leis ordinárias); a figura da substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento ou ampliando as garantias de recebimento. (Paulsen, 2011, p. 984)

Verifica-se assim que a substituição tributária é caso de responsabilidade por disposição da lei a fim de tornar o recolhimento do tributo mais eficiente evitando dessa maneira evasão fiscal por parte do contribuinte, logo, o substituto legal é posto numa relação jurídico-tributária direta com a obrigação tributária.

Para corroborar disciplina o parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Este é fundamento, que doutrina e jurisprudência, oferecem à responsabilidade por substituição tributária, tornando este sujeito o sujeito passivo da relação, ou seja, a quem compete o pagamento do tributo. Advertem ainda que tal responsabilidade também possui fundamento no art. 128 do CTN, ao atribuir a responsabilidade a terceira pessoa tendo, portanto, validade infraconstitucional.

2.1.3.1 Modalidades de Substituição

A) Substituição para frente

A modalidade de substituição para frente ocorre a antecipação do pagamento pelo substituto tributário, cujo fato gerador é presumido pelo Fisco, de modo que se não se realizar o evento tributário a quantia paga é efetivamente restituída. Essa modalidade é prevista no art. 150, § 7º da Constituição Federal. A relação jurídico-tributária no caso

em tela é anteriormente estabelecida diante de fato gerador presumido, provável ou futuro.¹⁸

Nesse sentido, insta mencionar as reflexões de Maria Rita Ferragut sobre o tema:

Por força dessa regra, o nascimento dessa relação jurídica tributária não requer a ocorrência efetiva do fato típico, mas somente a expectativa, a suposição, a presunção relativa baseada em indícios considerados aptos pela lei para provar a ocorrência futura – e por isso duvidosa e incerta – do evento. (Ferragut, 2013, p.74)

Nesse passo, a substituição para frente é antecipação relativa a tributos cujos fatos geradores ocorrerão posteriormente, de sorte que seu recolhimento é de forma antecipada à luz de uma base de cálculo presumida, cujo objetivo é a satisfação do crédito de maneira simples e racionalizada.

B) Substituição para trás

A modalidade de substituição para trás ocorre que o último membro da cadeia de circulação é quem satisfaz o tributo, de maneira integral, mesmo em relação às operações praticadas por outros. Pois nesta modalidade o fato gerador já ocorreu, está no passado, todavia, o substituto tributário realiza tão só o pagamento, não o evento tributário que foi praticado pelo substituído anteriormente.

Percebe-se mais uma vez que trata-se de método de satisfação do crédito criado pelo Fisco para atender seus fins de arrecadação e, dessa forma facilitar o pagamento do tributo devido. Assim, ensina Leandro Paulsen ao citar a autora Sacha Calmon: ‘Na substituição para trás, o substituto paga tributo por fato gerador já ocorrido no passado (a siderúrgica paga pelo carvão que lhe é devido pelo produtor rural).’ (Paulsen, 2011, p. 985).

2.1.4 Responsabilidade Pessoal

Na responsabilidade tributária pessoal ocorre que o sujeito passivo ou contribuinte, aquele que praticou o evento tributário, desaparece e a responsabilidade passa a ser de caráter pessoal, ou *intuitu persona*. Pois diante do evento tributário a lei verifica ser imprescindível a responsabilidade pessoal de determinada pessoa.

De modo que há na norma concreta e individual composta de elementos fáticos condutores da responsabilidade pessoal, sem a qual a satisfação do crédito tributário pode ficar comprometida perante condutas capazes de gerar a responsabilização pessoal

¹⁸ Aqui insurgi a reflexão acerca do lançamento independente da existência de crédito tributário. Pois nesta modalidade de responsabilidade tributária para frente a relação jurídico-tributária é formada independente da concretização do evento tributário, que por sua vez é futuro, isto é, para frente, sendo a base de cálculo também presumida.

do sujeito incorporado à relação jurídico-tributária. Não é solidariedade, substituição ou subsidiariedade, conquanto, pessoal quanto ao evento ocorrido e a obrigação surgida. Nesse sentido preleciona Leandro Paulsen:

A responsabilidade é pessoal quando é exclusiva, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à responsabilidade integral do terceiro em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte (arts. 130, 131, 132, 133, I e 135 do CTN). (Paulsen, 2011, p. 984)

Assim, a responsabilidade pessoal não é do contribuinte, mas daquele que a lei elege diante das particularidades do evento tributário ocorrido, pois que determinadas circunstâncias à concretização do fato gerador tributário ensaiam a incorporação de certa pessoa como sujeito passivo da relação ora estabelecida, logo, dispensando ou liberando o contribuinte da obrigação tributária.

2.1.4.1 Responsabilidade Tributária do art. 135 do CTN

O art. 135 do Código Tributário Nacional trata-se de norma de responsabilidade pessoal e exclusiva das pessoas nele elencadas. Pois no presente dispositivo legal inexistente responsabilidade solidária ou subsidiária, sendo apenas de um agente ora determinado por lei. Em regra, a responsabilidade é do contribuinte, no entanto, em razão de determinados fatos há responsabilização pessoal.

Nesse raciocínio, o referido comando legal refere-se a uma responsabilidade exclusiva, excluindo¹⁹ assim o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária. Para tanto insta citar o art. 135 do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Percebe-se que a dicção do comando legal impõe a certas pessoas que em determinadas condições – atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei,

¹⁹ Leandro Paulsen cita o autor Hugo de Brito Machado, em *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*, assim: ‘A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente.’ Destarte convincente os argumentos expostos, no entanto, reflete-se que não seja necessariamente exclusão do contribuinte, mas disposição legal para fins de satisfação do crédito tributário, ou seja, apenas política fazendária de facilitar a arrecadação de tributo, sem necessitar de excluir definitivamente o contribuinte.

contrato social ou estatutos – serão pessoalmente responsáveis. De sorte que, como mencionado acima, tal reponsabilidade é exceção, não regra, visto que somente serão responsáveis naquelas circunstâncias, caso contrário responderá a pessoa jurídica que por sua vez é quem realizou o evento tributário.

Verifica-se ainda que o artigo em comento dispõe que tais pessoas, naturais ou físicas, serão responsáveis pelos “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes” de seus atos. Vê-se assim o nexo causal entre a conduta ou ato praticado e o surgimento da obrigação, de modo que, sem tal ato não poderia surgido a obrigação.

De maneira que, o crédito refere-se a todo crédito tributário, não apenas ao tributo, como preconiza o art. 134 do CTN. Pois, o art. 135 inclui, juros, moratória, penalidade, além do tributo. Logo, o terceiro responsável que praticou aqueles atos violadores respondem pessoalmente por todo crédito tributário pertinente.

Ademais ocorre na doutrina, especialmente, defendida pelo Fisco, a responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica diante de atos praticados nas condições mencionadas pelo art. 135, ao dissertar que há a criação e constituição de sociedades para fins alheios de modo que com a responsabilidade pessoal não seria possível a satisfação do crédito. No entanto, esta não é a melhor doutrina.²⁰

2.1.4.2 Da imprescindibilidade do dolo

Rege a melhor doutrina e jurisprudência em acirrada dialética que os atos praticados pelo administrador da pessoa jurídica, nos termos do art. 135 do CTN, deve está presente o dolo, ou seja, a intenção de violar a lei, estatuto ou contrato social, ou mesmo descumprir com a satisfação do crédito tributário de forma dolosa.

Prelecionam que o dolo é elemento do tipo ou do fato gerador tributário que enseja a responsabilidade pessoal, tornando o agente sujeito passivo da relação jurídico-tributária, de sorte que o elemento culpa não gera responsabilidade em razão do dispositivo legal em análise não conte-la implicitamente e não ser suficiente. Para tanto merece citar a autora Maria Rita Ferragut:

Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no art. 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa.
O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar a conduta

²⁰ “Esse entendimento [responsabilidade pessoal ou subsidiária do art. 135 do CTN para fins de inclusão no polo passivo, principalmente, no redirecionamento da execução fiscal] não é o normalmente adotado pelo Fisco, que considera a responsabilidade do administrador, como sendo subsidiária e, em regra, constitui o crédito tributário em face da pessoa jurídica, postergando para a ação executiva a inclusão dos responsáveis na relação. A alteração do polo passivo, com a inclusão de terceiros, dá-se em grande parte das vezes mediante simples requerimento do procurador do sujeito ativo.” (Ferragut, 2013, p. 138)

típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento. (Ferragut, 2013, 139)

Pois que, o dolo consiste no *animus*, isto é, na vontade de infringir ou burlar regras ou normas obtendo-se vantagens. A má-fé deve estar contida no ato do terceiro, com espírito de fraudar ou simular. Seu dolo deve direcionar para a não satisfação do crédito tributário e prejudicialidade à Fazenda Pública.

Tais argumentos, em debate com a teoria de que a culpa é capaz de ensejar a responsabilidade pessoal, fundamenta-se, por exemplo, no princípio da segurança jurídica de modo que qualquer ato não-doloso poderia implicar em responsabilidade pessoal, como também o princípio da vedação ao confisco.²¹

2.1.4.3 Análise dos atos geradores da Responsabilidade Pessoal do art. 135

A doutrina como visto, apesar das objeções, considera que tais atos praticados por terceiros indicados no art. 135 do CTN devem ser atos evitados de dolo ou má-fé. São atos que devem atentar contra determinada regra da sociedade, pessoa jurídica, ou contra a própria lei. Pois o dolo é elemento subjetivo que tem a potencialidade de gerar a relação jurídico-tributária, por isso ser responsabilidade pessoal.

2.1.4.3.1 Excesso de Poderes

O ato “excesso de poderes” ocorre quando aquele membro da sociedade empresária ou pessoa jurídica, com poderes de gestão, poderes especiais, ou de administração, pratica ato além de sua competência e alçada com o objetivo de burlar. É um ato no qual se ultrapassou os limites estabelecidos de maneira dolosa.

Pois o agente que pratica o respectivo ato com excesso de poderes age em nome da pessoa jurídica a qual representa, logo, deve preservar os interesses, objetivos, metas e finalidades desta pessoa a qual pertence. Todavia, a partir do momento que comete atos potenciais diversos do que é estabelecido pela sociedade empresária e, assim, age com dolo deturpando toda excelência das finalidades precípuas incorre em ato ilícito, logo, sua responsabilidade pessoal.

Percebe-se que o ato praticado antecede a obrigação tributária, sendo que a ação dolosa com excesso de poderes é anterior à obrigação ou nascimento da relação jurídica

²¹ Importante destacar que a importância do assunto ao redirecionamento da execução fiscal ao administrador ou sócio gerente é saber que ao se considerar que o dolo é elemento subjetivo do art. 135 caberá ao Fisco no momento do referido redirecionamento a prova do ônus, ou seja, provar o dolo do agente do ato a ensejar a responsabilidade pessoal. Sendo imprescindível o debate em questão entre dolo e culpa, que ao se considerar a culpa como suficiente não haverá nenhum ônus de prova ao Fisco para o redirecionamento da execução Fiscal.

tributária, uma vez que o agente do ato não zelou pelas finalidades e função social da pessoa jurídica.

Porquanto, quando o agente do ato pratica conduta que extrapola finalidades da sociedade ou aquilo que não é autorizado por estatuto ou contrato social de modo abusivo de seu poder de gestão gerando dessa forma obrigação tributária ocorre uma consequência fiscal típica, isto é, nascimento da relação jurídica tributária, incorrendo, portanto, em responsabilidade pessoal.

2.1.4.3.2 Infração de lei

A melhor doutrina já anuncia que a linguagem do art. 135 ao dispor sobre “infração de lei” não é correta, pois presume-se que a infração praticada pode ser contra qualquer lei ou legislação, logo, o agente pode ser responsabilizado em razão de infringir qualquer disposição legal perdendo-se assim a autonomia da personalidade da pessoa jurídica mitigando-a à pessoa física do agente.

Por esse entendimento praticar ato que cause infração a alguma lei ou legislação, ou norma jurídica é passível de o agente responder de maneira pessoal por seus atos tendo desse modo que assumir a obrigação tributária. Vê-se assim que nessa posição não se importa a relação fática, o evento tributário e a obrigação tributária, mas que houve a infração, portanto, deve o agente responder pessoalmente.

Todavia este não é o entendimento da melhor doutrina e jurisprudência que entendem que o ato praticado, infringir a lei, deve se relacionar ou ter o nexo causal com o surgimento da obrigação tributária, isto é, a infração de lei deve ser causa da respectiva obrigação constituída. Nesse sentido insta mencionar novamente Ferragut:

Mas, então, qual lei não poderia ser violada, para os fins do art. 135 do CNT? Entendemos ser *toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração*, cujo desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja como o assunto praticado. Poderá ser a lei comercial, civil financeira, desde que se relacione a uma conduta possível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária. (Ferragut, 2013, p. 149)

Assim sendo, não é qualquer ato praticado pelo administrador que irá ensejar a responsabilidade pessoal e se confundindo desse modo com a personalidade jurídica da sociedade. Certo que, a infração de lei praticada deve guardar relação, como causa, do surgimento da obrigação tributária. Não é simples infração de lei, porém, aquela que

resultar numa obrigação tributária. Logo, infrações de trânsito, danos ambientais, emissão de cheque sem fundo não gera, só por si, a respectiva obrigação.²²

2.1.4.3.3 Infração ao Contrato Social e, ou Estatuto

Nota-se que neste caso a infração não é a lei ou legislação, mas as próprias regras da pessoa jurídica. A violação aqui é ao que a pessoa jurídica possui como regra e norma e caso seu administrador a viole ou infrinji responderá de forma pessoal. O administrador deve seguir literalmente as vontades impostas pela pessoa jurídica ora expressas no Contrato Social e, ou Estatuto, sob pena de responderem pessoalmente por imposição da lei.

Da mesma maneira, a infração aqui comentada deve possuir nexos causal com o surgimento da obrigação tributária. Pois não pode ser simples violação àqueles documentos para que o agente responda pessoalmente.

2.1.4.4 Do Inadimplemento ou Falta de pagamento de tributo

Doutrina e jurisprudência ao debaterem sobre o assunto se o inadimplemento da pessoa jurídica poderia gerar a responsabilidade pessoal do administrador depois de longas interpretações entenderam que não é possível que a pessoa do administrador seja responsabilizado por mero inadimplemento, assim como que a regra do art. 135 é que o ato praticado seja doloso e pré-jurídico, ou seja, que anteceda a obrigação tributária.

Reflete não ser possível que se confunda a personalidade jurídica da pessoa jurídica com a pessoa natural ou física de seu administrador, como também o elemento subjetivo culpa não está contido na responsabilidade pessoal do art. 135. Assim, a falta do pagamento do tributo não constitui infração de lei.

O art. 135 do CTN trata-se de ato ilícito, pois direciona-se a fato revestido de ilicitude ou dolo por parte do agente, pois não se refere ao pagamento ou não da obrigação tributária, seu inadimplemento. De modo que, com fundamento no princípio da legalidade tributária, não pode a hipótese de inadimplemento da obrigação tributária ser causa de responsabilidade tributária por ausência de previsão expressa.

A esse propósito merece mencionar a Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, que consolidou todo entendimento exposto: “O inadimplemento da obrigação

²² Reflete que a redação do art. 135 ao dispor sobre a “infração de lei” não é mal redigida oferecendo presunções a qualquer disposição legal a gerar a obrigação tributária, pois que, é certo que a infração de lei inserida no referido dispositivo legal trata-se de responsabilidade pessoal por infração de lei que resulte em obrigação tributária, visto que o citado comando legal está posto no Título da Obrigação Tributária do CTN. Por conseguinte, não há presunções de infringir qualquer, mas somente aquela que resultar em obrigação tributária pela própria disposição a que está inserido o art. 135 no CTN.

tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.” Por conseguinte, é pacífico que o inadimplemento da obrigação tributária não capaz de gerar a responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica nos termos do art. 135 do CTN caracterizando infração de lei.

CAPÍTULO III

O presente capítulo discorrer-se-á sobre o redirecionamento da execução fiscal ao sócio gerente ou administrador, isto é, aquele que dirige a pessoa jurídica com poderes especiais ou de gestão, ou tomadas de decisões gerais. Discorrerá após a análise dos capítulos anteriores, lançamento e responsabilidade tributários, todos inseridos no Título da Obrigação tributária, que o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente diante do princípio da segurança jurídica não pode ocorrer a qualquer custo ou benesse, sem fundamentos robustos e legais, por exemplo, a inversão do ônus da prova, o princípio do contraditório e ampla defesa.

3. Princípios do Direito Processual Tributário

3.1 Princípio da Legalidade

É certo que o tributo tem a força de penetrar no patrimônio do cidadão forçando este ao pagamento de quantia em pecúnia ao Estado. Assim, o patrimônio ou a propriedade do indivíduo estão sujeitos à incidência de uma prestação pecuniária compulsória exigida pelo Estado. Pois é uma força estatal de característica imparcial devendo o cidadão cumpri-la.

Para tanto, para que o Estado possa assim fazer deve atuar unicamente pela lei, de modo que sua atividade deve se pautar exclusivamente por previsão em legal. Sendo que, se não houver lei que disponha sobre o fato será, portanto, ilegal a atividade estatal. Logo, a tributação por ser transferência de parte do patrimônio do contribuinte ao Estado de maneira coativa ou compulsória deve a lei nesse sentido dispor e permitir. Nesse passo é o art. 150, *caput* da Constituição Federal: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

3.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia

O princípio da igualdade consiste que a tributação não poderá fazer distinções entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. Deve o Estado observar que ao incidir o tributo deverá considerar todas as diferenças possíveis para que não ocorra desigualdades. Nesse sentido dispõe o art. 150, II da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

3.3 Princípio da Irretroatividade das leis

Rege o princípio da irretroatividade das leis que lei instituidora de tributo não poderá retroagir para fatos anteriores a ela, pois ela somente se dirige a fatos presentes e futuros. Tal princípio deve ser entendido também sob a leitura do princípio da segurança jurídica. Para consagrar este princípio dispõe o art. 5º, XXXVI da CF: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

O presente princípio tem também como fundamento o art. 105 do Código Tributário Nacional: “Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”. De modo que, haverá exceção no seguinte caso disciplinado pelo art. 106 deste *codex*, assim:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
a) quando deixe de defini-lo como infração;
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Percebe-se que a própria exceção prevista respeita o princípio da legalidade tributária em razão de direitos adquiridos e ato jurídico perfeito preservando-se assim a segurança jurídica no Direito Tributário e Processual Tributário.

3.4 Princípio da universalidade da jurisdição

A universalidade da jurisdição também denominada princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário como o próprio nome já indica significa que qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito o referido poder estatal jurisdicional poderá ser provocado para preservar tal direito. Nesse sentido é o art. 5º, XXXV: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

3.5 Princípio do devido processo legal

O devido processo legal deve ser interpretado, por exemplo, com o princípio do contraditório e ampla defesa, a segurança jurídica, a legalidade tributária, e também como os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, isto é, a razoável duração do processo. Pois tem como objetivo assegurar garantias e preservar direitos tornando concreta a manifestação do Poder Judiciário, ou a tutela jurisdicional.

3.6 Princípio do contraditório e ampla defesa

Este princípio significa o direito de o sujeito impugnar, opor aquilo que lhe é imputado. É também denominado de “paridade das armas”, isto é, a igualdade nos instrumentos de defesa para resistir ou oferecer justificativas convincentes sobre fato contra si imposto. O contraditório e ampla defesa está consagrado no art. 5º, LV da CF assim: “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”.

3.7 Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica é um princípio primordial para todo ordenamento jurídico, pois é o principal, de maneira que em todas as situações possíveis deve-se observá-lo. A doutrina o denomina de “sobreprincípio” em razão de sua importância e autoridade no sistema jurídico.

A segurança jurídica está contida no tempo regulando fatos entre passado, presente e futuro, ou seja, a relação entre a imutabilidade de certo fato e a previsibilidade de outro. Trata-se assim de preservar um princípio corolário, cuja sociedade fundamenta sua liberdade, quer dizer a ausência de abusos de poder, arbitrariedades expressadas pela prática de modificações no sistema jurídico sem previsibilidades ou má-fé.

A doutrina esclarece que a segurança jurídica é dividida da seguinte forma: a *cognoscibilidade*, que é a coerência, clareza e compatibilidade do ordenamento jurídico; *confiabilidade*, que significa respeito às relações ou ações concretizadas, por exemplo, a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido, assim como a prescrição e decadência e por último a *calculabilidade*, que consiste no futuro, isto é, a previsibilidade ou a possibilidade de medir os efeitos da norma jurídica, por exemplo, a modulação dos efeitos previsto na Lei 9.868/99.

Este é o princípio da segurança jurídica, cujo ordenamento jurídico, por ele, deve assegurar a certeza do Direito.

3.8 Execução Fiscal

A execução fiscal de iniciativa da Fazenda Pública é regulada de maneira específica pela Lei nº 6.830/1980 tendo como objetivo a satisfação de um crédito de direito do Fisco. Pois trata-se de espécie de processo de execução por quantia certa, isto

é, fundada em título executivo extrajudicial representado pela Certidão de Dívida Ativa – CDA, com presunção, relativa, certeza e liquidez.

O propósito da execução fiscal não emerge em virtude de um conflito ou divergência de direitos, contudo, pelo fato da não satisfação de um crédito por parte do contribuinte ou responsável, o qual não adimpliu ou cumpriu com o pagamento. Assim, cabe ao Fisco exercer seu direito constituído de forma unilateral perante o Poder Judiciário podendo conforme o caso expropriar de maneira forçada os bens do executado.

3.9 Certidão de Dívida Ativa e responsabilidade de terceiros

A certidão de dívida ativa – CDA, regulamentada pelos arts. 201, 202 e ss. do Código Tributário Nacional disciplina que tal certidão, para fins de título executivo, contenha o nome do devedor e, sendo o caso, os corresponsáveis. Assim, verifica-se que o procedimento de inscrição em dívida ativa tributária é procedimento administrativo fiscal devendo, portanto, observar os princípios do contraditório e ampla defesa.

Por conseguinte, o suposto corresponsável, o qual pode ser um terceiro, um solidário ou subsidiário do contribuinte da mesma forma possuirá as prerrogativas de defesa em tal procedimento administrativo fiscal, sob pena de cerceamento de direito de defesa. De forma que, a execução fiscal trata-se de tutela jurisdicional executiva ou satisfatória e não tutela de conhecimento.

Nesse sentido, por ser a execução fiscal apenas satisfatória, sem análise probatória, certo que o nome do corresponsável deve constar desde antes na CDA, a qual admite a possibilidade de impugnações ou análise probatória quanto à legalidade da inscrição, isto é, o mérito da responsabilidade. Esse é o raciocínio de Hugo de Brito Machado Segundo, assim:

A corresponsabilidade, nota-se, não é matéria a ser apurada na execução fiscal, mas sim em momento anterior, no bojo do procedimento preparatório do lançamento, ou do processo administrativo propriamente dito. A execução não busca o exercício da tutela de conhecimento, mas sim da tutela executiva. Assim, a Certidão de Dívida ativa, como título executivo que é, deveria indicar, desde logo, o nome de todos, o devedor e os corresponsáveis, sob pena de não poder a execução ser movida, ou “redirecionada” contra estes, posteriormente. (Segundo, 2012, p. 227)

Continua a autora que este posicionamento adveio com posições inovadoras do Superior Tribunal de Justiça, STJ, após a Constituição Federal de 1988, ao entender que para o redirecionamento da execução fiscal quanto à responsabilidade pessoal, no termos do art. 135 do CTN, deveria constar na CDA o nome dos responsáveis, tendo em

vista a natureza jurídica satisfatória da execução fiscal e a garantia de ampla defesa e contraditório no procedimento administrativo fiscal de inscrição em dívida ativa, ou seja, que tal reponsabilidade possa ser presumida, *juris tantum* e, assim, ser redirecionada àquelas pessoas.

Adverte a doutrina que há posições do STJ, todavia, casos concretos específicos, que entendem a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal sem que o nome do terceiro, no caso da responsabilidade pessoal, conste na CDA, no entanto, apenas nos casos posteriores à constituição definitiva do crédito, desde que o exequente, Fisco, prove tal responsabilidade pessoal. A esse propósito merece citar a jurisprudência desse Colendo Tribunal:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DO PLEITO EXECUTIVO AO SÓCIO-GERENTE. OMISSÃO. INEXISTENTE. REQUISITOS AUTORIZADORES DA RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO SÓCIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. Não há a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, como se depreende da leitura do acórdão recorrido, que enfrentou, motivadamente, os temas abordados no recurso de apelação, ora tidos por omitidos.

2. Cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

3. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido, pacificamente, que, "**a) se o nome dos corresponsáveis não estiver incluído na CDA, cabe ao ente público credor a prova da ocorrência de uma das hipóteses listadas no art. 135 do CTN; b) constando o nome na CDA, prevalece a presunção de legitimidade de que esta goza, invertendo-se o ônus probatório (orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.104.900/ES, sob o rito dos recursos repetitivos)**" (AgRg nos EDcl no AREsp 419.648/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/2/2014, DJe 19/3/2014.).

4. A Corte de origem, com base no contexto fático dos autos entendeu que o ora recorrente não se desincumbiu do onus probandi de demonstrar as hipóteses previstas no art. 135 do CTN que autorizam a responsabilidade pessoal do sócio em executivo fiscal; o entendimento firmado na origem não pode aqui ser revisto ante o óbice da Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AgRg no AREsp 712.080/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 01/09/2015)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. NOME DO SÓCIO CONSTANTE NA CDA. SÓCIO SEM PODERES DE GERÊNCIA. RESP 1.104.900/ES, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. NECESSIDADE DE REVOLVIMENTO DO QUADRO FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência desta Corte superior é pacífica no sentido de que é possível o redirecionamento da execução fiscal de maneira a atingir o sócio da empresa executada, desde que o seu nome conste da CDA, sendo que, para se eximir da responsabilidade tributária, incumbe a ele o ônus da prova de que não restou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, conforme

decidido no exame do REsp 1.104.900/ES, de relatoria da Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, DJe 1º/4/09.

2. Registrado, na decisão de origem, que a sócia cujo nome constava na CDA não tinha poderes de gerência durante o tempo em que compôs a sociedade empresária, além de não ter praticado qualquer ato com excesso de poderes ou infração à lei, para se chegar à conclusão diversa daquela alcançada pela Corte a quo, como pretendido pela ora agravante, seria indispensável o reexame do quadro fático-probatório dos autos, o que não é possível nessa instância superior, em face do óbice da Súmula 7/STJ.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 113755/RR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 28/08/2015)

Este é o entendimento atual da jurisprudência pátria, cuja parte da doutrina, faz objeções ao entender que o processo de execução fiscal não pode se tornar em uma tutela de conhecimento, não se servindo a sua verdadeira função de tutela satisfatória ao realizar dilações probatórias, mesmo em sede de embargos à execução. Pois é como advertiu Hugo de Brito Machado que a jurisprudência tende desde o advento da Lei de Execução Fiscal – LEF, Lei nº 6.831/80 em uma postura eminentemente fiscal.²³

3.10 Redirecionamento da Execução Fiscal na Responsabilidade Pessoal

É cediço que a responsabilidade pessoal tributária não pode ser presumida, uma vez que o dolo é elemento do tipo tributário, isto é, elemento subjetivo do evento tributário, não se podendo no presente caso confundir a personalidade jurídica da pessoa jurídica com o agente pessoa física e, assim, recaindo a execução fiscal sobre os bens deste agente do ato.

Sendo assim, ao verificar que doutrina e jurisprudência admitem o redirecionamento da execução fiscal às pessoas elencadas no art. 135 do CTN, inscritos ou não na Certidão de Dívida Ativa – CDA, certo que no caso de inscrição e, logo, após procedido o redirecionamento e o fato de o Fisco simplesmente requerer a inclusão no

²³ São pertinentes as objeções da doutrina quando o Superior Tribunal de Justiça em consolida jurisprudência ao admitir a possibilidade de dilação probatória na execução fiscal, mesmo que por meio de embargos à execução, uma vez que a responsabilidade pessoal é um ato ilícito e faz surgir a obrigação tributária e, por lógica o agente que cometeu o ato gerador do evento tributário deve responder pessoalmente, cujo procedimento administrativo deveria apurar a respectiva obrigação tributária tendo como sujeito passivo o agente causador, e não posteriormente só na execução fiscal por meio do redirecionamento, ou após o lançamento definitivo. Pois a responsabilidade pessoal faz surgir a obrigação tributária, porquanto, desde seu surgimento deve ser apurado a responsabilidade por meio do procedimento administrativo de inscrição em dívida tributária, e não só lá na execução fiscal, justificando-se desse modo em duração razoável do processo e celeridade processual. Para tanto insta destacar o posicionamento de Hugo de Brito: “Em nosso entendimento, para atribuir a responsabilidade às pessoas referidas no art. 135 do CTN é indispensável a instauração de processo administrativo específico. Trata-se, aliás, de um privilégio do Fisco, vez que os demais credores se têm de valer de ação judicial. O puro e simples “redirecionamento” da execução fiscal para as pessoas referidas no art. 135, III, do CTN, em regra, só é possível nas hipóteses em que, quando da busca de bens para penhora constata-se o irregular e completo desaparecimento da pessoa jurídica. Essa hipótese, aliás, autoriza o redirecionamento de qualquer execução, e não apenas da promovida pela Fazenda Pública.” (Segundo, 2012, p. 241)

polo passivo da demanda executiva fiscal deve ainda assim observar se a Fazenda realizou o devido procedimento administrativo fiscal oferecendo ao suposto executado todo contraditório e ampla defesa e demonstrado a prática do ilícito.

Não se coaduna com a segurança jurídica, razoabilidade e proporcionalidade proceder o Fisco por simples fato de está o sócio-gerente ou administrador inscrito na CDA para então requerer a inclusão no polo passivo. Não é suficiente. Imprescindível o procedimento administrativo fiscal. E no mesmo sentido segue quanto aquele que não consta seu nome incluso na CDA devendo, portanto, ou cabendo ao Fisco já em sede de redirecionamento fiscal provar tal iniciativa.²⁴

A importância ou segurança jurídica dos efeitos do redirecionamento da execução fiscal faz-se mister em razão de que ocorre na responsabilidade pessoal a inversão da relação jurídico-tributária, isto é, a norma concreta e individual surgida com a realização do evento tributário pelo contribuinte, *de jure*, é desfeita incluindo-se pessoa estranha à relação ora estabelecida – obrigação tributária, o sujeito passivo de uma nova norma concreta e individual.

Diante da novel norma concreta e individual que estabeleceu outra relação jurídico-tributária com sujeito passivo estranho ao evento tributário imprescindível assim o procedimento administrativo fiscal ou que o Fisco no mínimo constitua provas contundentes desta norma surgida. Isso é, respeito à segurança jurídica, devido processo legal, razoabilidade e proporcionalidade, cuja Fazenda deve observar.²⁵

²⁴ “Em suma, é indispensável, para que a Fazenda exequente possa ‘redirecionar’ a execução contra as pessoas referidas no art. 135, III, do CTN, que seja demonstrado: (a) a apuração da responsabilidade em processo administrativo, que culmina com a inclusão do nome do responsável na respectiva CDA; ou (b) o desaparecimento irregular da sociedade; ou, ainda, (c) a prática contrária à lei ou aos estatutos, devidamente comprovada no âmbito da própria execução fiscal pela Fazenda exequente. Não basta simples petição transcrevendo o art. 135 do CTN e pedindo o redirecionamento, e o despacho que determina o seguimento da execução contra os diretores ou gerentes da pessoa jurídica, fora das hipóteses “a” “b” e “c” antes mencionadas, é desacertado, desafiando agravo de instrumento. (Segundo, 2012, p.242)

²⁵ Ensina Leandro Paulsen sobre o redirecionamento da execução fiscal no caso de responsabilidade pessoal e imprescindibilidade do conjunto fático-probatório e o posicionamento da Procuradoria da Fazenda Nacional: “A legislação tributária brasileira apenas recentemente passou a contemplar a necessidade de declaração de responsabilidade tributária como pressuposto para o redirecionamento das execuções fiscais. Refiro-me ao advento da Portaria 180/2010, da Procuradora Geral da Fazenda Nacional, que, dispondo sobre a responsabilização dos gerentes por dívidas da sociedade, exigia declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de excessos de poderes, infração à lei, infração ao contrato social ou estatuto, ou, ainda, dissolução irregular da pessoa jurídica. A exigência de um ato administrativo que declare, fundamentadamente, a ocorrência do pressuposto de fato específico da responsabilidade, seja ele qual for, impõe sua efetiva verificação. Assim é que autoridade terá de analisar os fatos, determinar a ilicitude que tenha contribuído para o surgimento da obrigação ou para o seu inadimplemento e enquadrá-la dentre as hipóteses legais de responsabilização dos gerentes. [...]” Paulsen, 2011, p. 1019)

Assim sendo, torna-se imperioso que a análise do conjunto fático-probatório que ensejar o redirecionamento da execução fiscal às pessoas referidas no art. 135 do CTN sejam robustas, idôneas, claras e evidentes, isto é, que seja demonstrado a prática dos requisitos do citado dispositivo legal.

A acuidade com a verificação do conjunto fático-probatório é imperioso como visto acima, quando, como ocorre na prática por iniciativa do Fisco, ao constar da CDA o sócio-gerente ou administrador juntamente com a pessoa jurídica e, apenas realizar a execução fiscal em face desta pessoa e sendo infrutífera requerer o redirecionamento da execução fiscal para aquele. Pois é neste caso concreto que o simples nome daquele agente no título executivo não tem o condão, por si só, sem a devida demonstração dos requisitos previstos no art. 135 do CTN e assegurado o direito de ampla defesa e contraditório de redirecionar a execução fiscal.

Nesse sentido entende-se que o administrador ou sócio-gerente quando chamado para responder pelo débito tributário com fundamento no art. 135 do CTN, caso não integre o processo administrativo fiscal, isto é, a CDA, é inafastável que o Fisco demonstre os excessos de poder, infração de lei, estatuto ou contrato social.

Exemplo prático da relevância do assunto, cuja personalidade jurídica da pessoa jurídica não se confunde com a pessoa física do administrador ou sócio-gerente, de modo que este não responde pelos atos próprios daquela, que por sua vez somente a representa foi a revogação do art. 13 da Lei nº 8.620/93²⁶ pela Medida Provisória nº 449/08 convertida na Lei nº 11.941/09, que aliás era questionada na ADin nº3.642.

Enfim, o que se propõe ao final de todo exposto é a necessidade de normas gerais de direito tributário sobre o assunto que disponha de maneira específica, visto que basicamente o art. 135 regula o caso investigado, isto é, que discipline de modo claro e consistente sobre a responsabilidade tributária de sócios-gerentes ou administradores, os quais detêm poderes especiais de gestão assegurando assim compatibilidade e segurança a todo sistema constitucional tributário.

²⁶ “Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. Parágrafo Único: Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.” Tal responsabilidade aqui vista é responsabilidade pessoal, a qual é insustentável não podendo as referidas pessoas responderem juntamente com pessoa jurídica tendo em vista a autonomia jurídica desta última, logo, inconstitucional material e formalmente, uma vez não há ato ilícito ou dolo, assim como por ser lei ordinária dispondo sobre obrigação tributária – sujeito passivo.

CONCLUSÃO

Imperioso concluir que diante de debates acalorados e produtivos entre doutrina e jurisprudência, e contribuinte e Fisco, certo que o tema é relevante e deve pautar sempre em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, a razoabilidade e proporcionalidade, “paridade das armas”, e o principal princípio, a segurança jurídica, sendo este o primordial para toda as questões aqui suscitadas.

De modo que, arremata-se que o redirecionamento da execução fiscal ao sócio gerente ou ao administrador, somente pode ocorrer quando assegurado a tais agentes os postulados da ampla defesa e contraditório, que também o Fisco atue com responsabilidade e respeito a legalidade tributária.

Entende-se ainda que é necessário que os pensamentos jurídicos sobre o assunto possam perceber o desequilíbrio entre Fisco e devedor tributário, superando essa postura eminentemente fiscal-tributária. Sendo que, o redirecionamento da execução fiscal não se sirva unicamente a realizar execução forçada em face daqueles elencados no art. 135 do CTN, devendo assim analisar e verificar todo conjunto fático-probatório.

Imprescindível, portanto, que o Fisco no momento do redirecionamento da execução fiscal, nos termos do supracitado dispositivo legal, assegure o direito de defesa, assim como constitua prova robusta da responsabilidade pessoal a qual imputa diante de ato ilícito praticado com relação à obrigação tributária.

BIBLIOGRAFIA

CAMPOS, Dejalma de. **Direito processual tributário: prática administrativa e judicial.** – 6. ed. – São Paulo: Rideel, 2011. – (Coleção de Direito Rideel);

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico.** – São Paulo: Noeses, 2014;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** - 20. ed. ver. – São Paulo: Saraiva, 2008;

CASSONE, Vittorio; ROSSI, Julio César Rossi; CASSONI, Maria Eugênio Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática.** – 12. Ed. – São Paulo: Atlas, 2012;

Código Tributário Nacional / Kiysho Harada, organização – 18. ed. – São Paulo: Rideel, 2012. – (Coleção de leis Rideel. Série compactada);

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002.** São Paulo: Noeses, 2013;

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos.** São Paulo: Noeses, 2014;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume 2 (arts. 96 a 218).** – 5. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008;

MESSA, Ana Paula. **Direito tributário e financeiro.** – 5. ed. – São Paulo: Rideel, 2011. – (Coleção de Direito Rideel);

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência.** 13. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011;

SEGUNDO, Hugo de Brita Machado. **Processo Tributário**. 6. Ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

II Jornada de Direito Tributário/Tribunal Regional Ederal da 1ª Região, Escola de Magistratura Federal da 1ª Região. – Brasília: ESMAF, 2012. 406 p. – (Coleção Jornada de Estudos ESMAF; 13);

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=redirecionamento+da+execu%E7%E3o+fiscal+e+cda&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>