



**Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET**

**RAFAEL FERNANDES MATIAS**

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL E A  
SUPRESSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
EM RELAÇÃO AO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO**

**SALVADOR**

**2013**

**RAFAEL FERNANDES MATIAS**

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL E A  
SUPRESSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
EM RELAÇÃO AO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao curso de Especialização em Direito Tributário, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET – como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista.

## RESUMO

O presente trabalho monográfico trata das questões envolvendo a responsabilidade tributária, que possui a finalidade de facilitar a fiscalização e cobrança de tributos pelo Fisco. O cerne do presente estudo se voltou aos desvios e deturpações procedidos pelo Fisco na configuração da responsabilidade tributária e na viabilização do redirecionamento da execução fiscal. Analisa-se a dinâmica estabelecida pela Constituição Federal, bem como, o Sistema Tributário Nacional, para dessa perspectiva examinar a relação tributária, com seus aspectos, requisitos e pressupostos. Atualmente, o Fisco tem assumido cada vez mais postura agressiva na busca de satisfazer o suposto crédito. Nesse contexto, aumentam substancialmente os casos de redirecionamento da execução fiscal contra os sócios administradores da pessoa jurídica, sob o suposto respaldo normativo do art. 135, do Código Tributário Nacional, mitigando as garantias constitucionais. Insensível aos desvios de constitucionalidade e de legalidade cometidos pela Fazenda Nacional a jurisprudência tem admitido o redirecionamento da execução contra o responsável tributário do art. 135, do Código Tributário Nacional, ainda que esse não tenha participado do processo administrativo fiscal ou sequer tenha tomado ciência, em clara ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Permitir o redirecionamento da execução contra responsável tributário que não participou do processo administrativo fiscal, ainda que nas situações previstas no art. 135, é hipótese de premiação de ilegalidade da Fazenda Pública no que toca à inclusão indiscriminada dos sócios-gerentes sem o prévio conhecimento e acerto administrativo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Sujeição passiva; responsabilidade tributária; processo administrativo fiscal; garantias constitucionais; execução fiscal; redirecionamento da execução fiscal.

## ABSTRACT

The present work deals with the monographic issues involving the tax liability, which has the purpose of facilitating the supervision and collection of taxes by the tax authorities. The crux of this study is returned to deviations and misrepresentations made by the tax authorities in setting tax liability and in the feasibility of the redirection of tax enforcement. It analyzes the momentum established in the Federal Constitution, as well as the Nation's Tax System, to examine the relationship of this perspective, with its tax aspects, requirements and assumptions. Currently, the tax Office has assumed ever more aggressive posture in the quest to meet the supposed credit. In this context, substantially increase the cases of execution redirection of tax administrators against the members of the legal person, under the supposed normative backed by art. 135, the Tax Code, mitigating the National constitutional guarantees. Insensitive to deviations of constitutionality and legality committed by National Treasury the jurisprudence has admitted the redirection of execution against the responsible tributary of art. 135, the Brazilian Tax Code, even if that has not participated in the administrative process tax or even has taken science, in clear violation of the principles of due legal process, the wide defense and adversarial. Allow the redirection of execution against responsible tax that did not participate in the process administrative, tax, even that in situations provided for in art. 135, is hypothesis of awards of illegality of the Exchequer with regard to inclusion of indiscriminate-associates managers without the prior knowledge and administrative verification.

**KEYWORDS:** passive Subjection; responsibility; tax fiscal administrative process; constitutional guarantees; execution; fiscal redirection of tax enforcement.

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO.....</b>   | <b>5</b>  |
| <b>2 RELAÇÃO JURÍDICA.....</b>   | <b>6</b>  |
| 2.1 SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.....   | 9         |
| 2.2 SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.....   | 10        |
| 2.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....   | 12        |
| <b>3 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....</b>   | <b>16</b> |
| 3.1 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS.....   | 18        |
| 3.1.1 Devido processo legal.....   | 20        |
| 3.1.2 Contraditório e ampla defesa.....  | 21        |
| <b>4 INSCRIÇÃO EM DIVIDA ATIVA, CERTIDÃO DE DIVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA<br/>E EXECUÇÃO FISCAL.....</b>                 | <b>22</b> |
| 4.1 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL COM FUNDAMENTO NO<br>ARTIGO 135 DO CTN E AS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS..... | 23        |
| <b>5 CONCLUSÃO.....</b>  | <b>33</b> |
| REFERÊNCIAS.....   | 35        |

## 1 INTRODUÇÃO

A pesquisa busca averiguar o redirecionamento da execução fiscal, mecanismo de que a Fazenda Pública se vale para cobrar dos responsáveis tributários os créditos fiscais da pessoa jurídica, e a observância das garantias constitucionais nos processos fiscais, seja no âmbito judicial ou administrativo.

Pretende-se aqui desenvolver um processo dialético, não se restringindo simplesmente a responder apenas a problemática exposta acima, mas, também, questões periféricas de suma importância para a construção de um raciocínio de ideias que convergem na conclusão acerca do problema de pesquisa, levando-se em conta a ordem jurídica vigente e os anseios sociais que se submetem a regulação normativa daquele.

Para tanto, o presente trabalho está dividido em três partes. A primeira delinea a relação jurídica no contexto do direito para tratar da obrigação tributária, seus sujeitos e aspectos relevantes, sem olvidar da responsabilidade tributária, que é espécie de sujeito passivo, e suas subespécies. Sua importância para a matéria reside no fato de que o art. 135, do Código Tributário Nacional, sob análise, traz hipótese de responsabilidade tributária.

A segunda parte discorre sobre o prévio procedimento administrativo (Processo Administrativo Fiscal) que viabiliza a inscrição em Dívida Ativa e criação do título executivo fiscal, qual seja Certidão de Dívida Ativa, que é pressuposto fundamental para a cobrança judicial do crédito tributário, passando pela análise acerca das garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Na terceira e última parte, disserta-se sobre a inscrição em Dívida Ativa, Certidão de Dívida Ativa Tributária, execução fiscal e aborda aspectos sobre a responsabilidade tributária (sujeição passiva), sem perder de vista as garantias e prerrogativas constitucional e legalmente estabelecidas.

Esse é o contexto para o enfrentamento acerca da possibilidade do redirecionamento da execução fiscal contra responsável tributário que não participou ou sequer teve ciência do processo administrativo fiscal.

## 2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A relação jurídica tributária entre o Fisco e contribuinte é disciplinada pela regra-matriz de incidência tributária, que é extraída da norma tributária, sendo composta por cinco critérios, quais sejam no antecedente da norma se tem o critério material, critério temporal e critério espacial, ao passo que no consequente se vislumbra os critérios subjetivo, composto pelo sujeito passivo e ativo, e o quantitativo, que é preenchido por sua vez pela base de cálculo e alíquota.

Assim, o legislador prevê um determinado fato social como hipótese de incidência tributária e, uma vez ocorrido o aludido fato previsto no suposto da norma, desponta a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo.

De forma bastante elucidativa, Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup> sintetiza a regra-matriz de incidência tributária da seguinte forma:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro.

Como dito a norma jurídica tributária é estruturada sob diversos critérios, são eles o material, que descreve um fato ou situação, o espacial, que se refere o espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir, refletindo na repartição de competência tributária, o temporal, que indica o momento em que o fato ocorre, estes compõem a hipótese de incidência da norma, e, ainda, o quantitativo, que é composto pela base de cálculo e alíquota os quais são utilizados para aferir o valor que refletirá o conteúdo da prestação pecuniária, e o subjetivo, que se refere ao sujeito que se relaciona com a ocorrência do fato (sujeitos ativo e passivo), ambos integram o mandamento da norma.

Na norma jurídica as informações que correspondem ao sujeito ativo determinam o direito de exigir o cumprimento da prestação ali prevista (titular do direito subjetivo), ou seja, aquele em favor de quem se deve realizar a conduta. Ao passo que, o conteúdo referente ao sujeito passivo prescreve o dever de realizar a prestação (portador do

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, p. 375.

dever jurídico).<sup>2</sup> O Código Tributário Nacional faz menção aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária nos artigos 119 a 123<sup>3</sup>.

Algumas vezes é possível que o legislador ao definir os sujeitos da relação jurídica preveja um maior detalhamento, trazendo certas características que individualize ainda mais o sujeito, o que possibilita uma maior delimitação do critério pessoal trazendo por consequência uma maior segurança jurídica.<sup>4</sup>

Válido lembrar que existem diretrizes que devem ser obedecidas pelas normas gerais e abstratas quando da identificação dos sujeitos da relação jurídica, uma delas diz respeito a não coincidência entre sujeito ativo e passivo, já que a linguagem jurídica não regula a conduta de um indivíduo para com ele mesmo.

Outra diretriz se refere à necessidade de relação existente entre pelo menos um dos sujeitos escolhidos pelo legislador e o acontecimento descrito na hipótese normativa, para implementar a causalidade entre o fato e a consequência jurídica a ele imposta.<sup>5</sup>

Em relação a esta segunda diretriz, salienta-se que o que foi dito não significa dizer que o sujeito escolhido para figurar em um dos polos da relação seja necessariamente aquele que realiza a conduta prevista na norma.<sup>6</sup> Visto que, como afirma Paulo de Barros Carvalho, na esfera tributária, por exemplo:

O sujeito capaz de realizar o fato jurídico tributário, ou dele participar, pode, perfeitamente, não ter personalidade jurídica de direito privado, contudo, o sujeito passivo da relação tributária haverá de tê-lo, impreterivelmente.<sup>7</sup>

Uma terceira diretriz adotada pelo legislador em relação ao critério pessoal é a opção por normas mais genéricas ou mais específicas, de forma que se aponta para um único

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito da PUC. São Paulo: PUC, 2009, p. 303-308.

<sup>3</sup> Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

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

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

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

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

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

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

<sup>4</sup> CARVALHO, op. cit., p. 303-308.

<sup>5</sup> CARVALHO. Ibidem, p. 303-308.

<sup>6</sup> CARVALHO. Ibidem, p. 303-308.

<sup>7</sup> CARVALHO. Ibidem, p. 312.



sujeito em qualquer dos polos é classificada em (I) individuais, ao passo que serão (II) genéricas, quando se destina a um grupo determinado de pessoas, de modo que, se um sujeito se enquadrar no conceito de classe, fará parte da relação jurídica a ser instituída e, serão (III) coletivas, quando operam contra todos os membros de uma comunidade.<sup>8</sup>

Impõe esclarecer que a tendência da norma quando genérica ou coletiva é restringir sua abrangência, na medida em que a conduta geral e abstrata prevista na letra da lei ganha correspondência no mundo real, e assim, com a sua aplicação se dará a concretização da norma e, conseqüentemente, a individualização do sujeito.

O legislador pode, ainda, determinar mais de um sujeito para compor apenas um dos polos da relação ao mesmo tempo, é o caso da responsabilidade solidária, prevista no artigo 264 do Código Civil<sup>9</sup>.<sup>10</sup>

Com o intuito de garantir o adimplemento da relação jurídica o legislador estabelece hipóteses de responsabilização subsidiária, ou seja, estabelece um terceiro para cumprir a prestação incumbida, *a priori*, ao sujeito passivo, porém, não cumprida por este, ou, ainda, no caso do sujeito ativo não poder receber a prestação outra pessoa, subsidiariamente, o substituirá.<sup>11</sup>

Neste caso, a substituição do responsável que assume um dos polos em detrimento da outra pessoa se dá por força de lei, e é imprescindível a existência de uma norma jurídica que preveja a sujeição. Aqui se exige uma relação entre o fato que o colocou naquela situação (de responsável) e o próprio responsável.<sup>12</sup>

Para Paulo de Barros Carvalho quando o legislador abandona os limites fatuais, impondo a obrigação tributária à pessoa estranha àquele acontecimento do mundo, para fazer dele o responsável, quer de forma supletiva, quer na condição de sujeito passivo exclusivo, esse vínculo possui natureza de sanção administrativa, concluindo que “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanção administrativa<sup>13</sup>” e não obrigação tributária.<sup>14</sup>

Ora, o sujeito passivo da obrigação tributária deve possuir um vínculo direto ou indireto ao fato gerador, não podendo o legislador fugir dos limites constitucionais de sua

---

<sup>8</sup> CARVALHO. Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito da PUC. São Paulo: PUC, 2009, p. 303-308.

<sup>9</sup> Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

<sup>10</sup> CARVALHO, op. cit., p. 303-308.

<sup>11</sup> CARVALHO, Ibidem, p. 303-308.

<sup>12</sup> CARVALHO. Ibidem, p. 303-308.

<sup>13</sup> CARVALHO, Ibidem, p. 320.

<sup>14</sup> CARVALHO. Ibidem, p. 320.

competência. Entretanto, em que pese essa poderosa afirmativa, diversos são os exemplos em que não há esse vínculo, restando perquirir se possuiria o legislador poderes constitucionais para prescrever relações de natureza distinta.

## 2.1 SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional no art. 119 define que “sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Sacha Calmon critica o artigo pela sua insuficiência, vez que ignora a diferença entre competência e capacidade, e, porque, muitas vezes pessoas jurídicas de Direito Privado (SESI, SESC, SENAI etc.) e até mesmo pessoas naturais (titular de tabelionato) se apresentam como sujeitos ativos de obrigações tributárias sem ser “pessoa jurídica de Direito Público”, nem titular da competência para exigir – em sentido legislativo – o cumprimento das obrigações nas quais figuram como sujeitos ativos.<sup>15</sup>

Apesar da omissão do artigo, conceitua-se sujeito ativo como o ente político investido de competência, portanto, poderá instituir (legislar) os tributos previstos na Constituição Federal, e, também, capacidade tributária, ou seja, possui aptidão para cobrar (lançar) os tributos previamente instituídos dos seus respectivos sujeitos passivos.

É consectário da competência (faculdade de legislar, instituindo o tributo) poder cobrar, arrecadar e exigir o cumprimento da obrigação. Logo, os entes políticos investidos de competência tributária vão instituir os tributos e passar a aplicá-los, acionando atos administrativos para a constituição do crédito tributário que possibilitará a sua cobrança. A capacidade tributária ativa é, justamente, esse poder que possui o ente de cobrar os tributos que foram legalmente instituídos e que geram créditos aos cofres públicos, a qual é a única que pode ser delegada.

Na prática, nem sempre é fácil determinar a titularidade ativa de uma obrigação tributária, não raro existem situações que apresentam mais de uma hipótese de incidência tributária. Ocorre que essas situações deixam o contribuinte, polo passivo da relação, desorientado, pois, apesar do intuito de querer pagar o que é devido, não sabe a quem se dirigir para recolher o tributo devido, ou, o que é pior, acaba pagando duas vezes por um mesmo fato gerador a entes distintos.

---

<sup>15</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 682-683.

Para assegurar este impasse a Constituição Federal em seu art. 146, I<sup>16</sup>, determina que cumpre à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes políticos.

Ante o exposto, em regra, somente pessoas de direito público podem figurar como sujeito ativo da obrigação tributária, sendo elas nesta qualidade as detentoras exclusivas da competência legislativa e da capacidade tributária (lançar e receber tributos), esta última passível de delegação.

## 2.2 SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional, com a autonomia dogmática que lhe é própria, no art. 126,<sup>17</sup>, dispõe sobre a capacidade tributária passiva, a qual independe da capacidade civil das pessoas naturais, portanto, pode figurar como sujeito passivo de uma relação tributária pessoa que o Código Civil considere absolutamente ou relativamente incapaz.<sup>18</sup>

Nesse sentido aduz Paulo de Barros Carvalho:

A capacidade para promover os fatos tributários, ou deles participar, na consonância das previsões normativas, não é privilégio das pessoas físicas ou jurídicas, espécies de entidades personalizadas pelo direito privado. Para esse escopo, o legislador tributário desfruta de ampla liberdade, cerceada apenas pela consideração de dois fatores exógenos, quais sejam os limites da outorga constitucional de competência e o grau de relacionamento da entidade com o evento fático.<sup>19</sup>

O art. 121 define que “o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Primeiramente, distingue o sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação acessória (art.122, do Código Tributário Nacional<sup>20</sup>), descrevendo o primeiro como aquele obrigado por lei apenas a pagar tributo ou penalidade pecuniária. Sendo “tributo” fonte de receita orçamentária e “penalidade pecuniária” constitui receita

<sup>16</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

<sup>17</sup> Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

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

<sup>18</sup> DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 175.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 309.

<sup>20</sup> Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

eventualmente imposta aos contribuintes que descumprem condutas fiscais legalmente previstas. Ambos possuem o mesmo regime jurídico, apesar da natureza jurídica diversa.

Observa-se que a intenção da lei ao classificar tributo e penalidade pecuniária como obrigação tributária principal (§1º, art. 113, Código Tributário Nacional<sup>21</sup>) de modo a equiparar os dois, diz respeito á cobrança judicial dos mesmos.

Em seguida, no parágrafo único, incisos I e II<sup>22</sup>, classifica dois modelos de sujeitos passivos que podem figurar na relação jurídica tributária, quais sejam contribuinte e responsável tributário, este tem obrigação de pagar por determinação expressa da lei.<sup>23</sup>

Em relação a obrigação legal imposta ao responsável preleciona Aliomar Baleeiro:

Não há, pois, responsabilidade fiscal senão aquela resultante expressamente da lei. O contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei. Por exemplo, quem importa ou exporta a mercadoria; quem emite o título; quem é proprietário, foreiro ou possuidor do imóvel ou quem o herda etc. O CTN indica vários desses contribuintes, especificando-os um para cada imposto (arts. 22, 27, 31, 34, 42, etc. do CTN).<sup>24</sup>

Com efeito, realizando raciocínio crítico acerca da responsabilidade tributária, dispõe Paulo de Barros Carvalho que “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas”, logo, não se tratam de obrigação tributária. Exemplifica sua observação com o art. 130 e 131, do Código Tributário Nacional<sup>25, 26</sup>

<sup>21</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

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

<sup>22</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

<sup>23</sup> BALEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 721.

<sup>24</sup> BALEIRO, *Ibidem*, p. 721.

<sup>25</sup> 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.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – O adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

Segue a mesma linha Ricardo Alexandre ao dizer que o responsável não pode ser um estranho ao fato, mas deve possuir um vínculo com a situação tipificada na lei como fato gerador do tributo (art. 128, do Código Tributário Nacional<sup>27</sup>).<sup>28</sup>

Dessa forma “a causa da responsabilidade e seus efeitos têm que se justificar. Em se tratando de substituição tributária, por exemplo, é imperativo que o substituto tenha como reter ou exigir do contribuinte o valor do tributo, por imperativo lógico”.<sup>29</sup>

Arrematando, o sujeito passivo sempre será a pessoa obrigada ao cumprimento de uma prestação, sendo o sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada a pagar tributo ou penalidade pecuniária, ou seja, “a pessoa que contribui com a atividade financeira do Estado”<sup>30</sup>, e sujeito passivo da obrigação acessória a pessoa obrigada ao cumprimento de deveres formais no intuito arrecadatório do Fisco. O sujeito passivo da obrigação principal que possui vínculo direto com o fato gerador é denominado contribuinte e o que possui apenas um vínculo indireto será, por determinação legal, classificado como responsável.

### 2.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional utiliza o termo responsabilidade com duas acepções distintas. Uma delas possui sentido mais amplo e é comum a todo dever jurídico, exemplificado expressamente pelo art. 128<sup>31</sup>, que autoriza a lei ordinária a atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa, excluindo até a responsabilidade do contribuinte (substituição tributária), e implicitamente pelos demais artigos do código.<sup>32</sup>

---

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 320.

<sup>27</sup> 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.

<sup>28</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Método, 2010, p. 297.

<sup>29</sup> ROSA, Caroline de Oliveira. Responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal. Florianópolis: Departamento de Direito, Curso de Direito, UFSC, 2009, p. 50-51.

<sup>30</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 296.

<sup>31</sup> 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.

<sup>32</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 722.

FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 245.

A outra acepção é restrita e técnica, e vai estabelecer espécie de sujeito passivo diferente do contribuinte. Exemplifica o art. 121, II, do Código Tributário Nacional<sup>33</sup>, que, por sua vez, é o exercício do poder regulamentar estabelecido no art. 146, III, *a*, da Constituição Federal<sup>34</sup>.

Os casos de transferência da responsabilidade pelo pagamento de tributos e da substituição tributária são garantias do crédito tributário. A garantia envolve a segurança do crédito e a responsabilidade (em sentido amplo) das pessoas ao seu pagamento.<sup>35</sup>

Ou seja, como instrumento da comodidade administrativa no intuito de facilitar a arrecadação tributária surge o instituto da responsabilidade. Entretanto, a lei não pode cominar indistintamente a responsabilidade no interesse do Fisco, devendo subsistir uma relação do responsável com o fato gerador que a justifique.

Em relação a responsabilidade em sentido restrito cumpre fazer a distinção entre contribuinte e responsável tributário adotada pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 121, que se norteia pela natureza da relação existente entre o critério material e o pessoal da hipótese de incidência.<sup>36</sup>

A sujeição passiva não se limita a figura do contribuinte. Existem situações em que o nascimento da obrigação tributária sofre influência de outro sujeito que não o contribuinte, irradiando os seus efeitos sobre esse terceiro; outras, a atribuição é mero virtualismo legal.<sup>37</sup>

Cumpre ressaltar que o legislador não pode definir arbitrariamente como sujeito passivo pessoa totalmente alheia à situação legalmente prevista, já que deve existir um vínculo ao fato gerador.

---

<sup>33</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

<sup>34</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

<sup>35</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 857-858.

<sup>36</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 723.

<sup>37</sup> ROSA, Caroline de Oliveira. *Responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal*. Florianópolis: Departamento de Direito, Curso de Direito, UFSC, 2009, p. 49.

A hipótese de incidência da norma tributária possui pelo menos cinco aspectos, quais sejam o material, o espacial, o temporal, o pessoal e o quantitativo, entretanto, importa para realizar distinção entre contribuinte e responsável o critério material e o pessoal.<sup>38</sup>

Assim, “o aspecto material da hipótese é a descrição de um fato ou situação, cuja ocorrência é necessária, mas suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Vem preenchida por um verbo e seus complementos [...]”. Já o aspecto pessoal se refere ao sujeito que se relaciona com a ocorrência do fato.<sup>39</sup>

Em relação aos tributos não-vinculados, os impostos, o critério pessoal se refere a quem realiza o pressuposto, dele sendo partícipe, ou seja, quem pratica o verbo, possuindo relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador.

No que tange aos tributos vinculados se tem duas situações, sendo uma delas em relação às taxas, para a qual o comportamento que vem descrito na norma é do sujeito ativo (ente estatal), embora o aspecto pessoal que interessa é o que se refere a pessoa destinatária da atividade estatal (prestar serviço ou exercer poder de polícia). Ao passo que “na contribuição de melhoria o aspecto pessoal é a pessoa titular da propriedade imobiliária, beneficiada por obra pública”.<sup>40</sup>

Nesse intelecto, quando o legislador faz coincidir, na mesma pessoa, o aspecto pessoal da norma com o subjetivo da consequência (prescrição, atribuição inerente a este), já que ela que tira proveito do fato, está a se falar de contribuinte. Entretanto, se o legislador coloca no polo passivo outro sujeito que não aquele partícipe do pressuposto, trata-se de responsável. Logo, este não possui relação pessoal e direta com o fato descrito no aspecto material da hipótese.<sup>41</sup>

De fato, o que se analisa aqui para classificar o sujeito passivo em contribuinte ou responsável é a intensidade do vínculo, não bastando a expressa previsão legal. Frise-se que a responsabilidade em sentido restrito decorre de disposição expressa de lei, assim como toda sujeição passiva, de acordo com o que preceitua o art. 97, III, do Código Tributário Nacional<sup>42</sup>.

A eleição de um responsável tributário por lei pressupõe duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz que disciplina a obrigação tributária

---

<sup>38</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 723.

<sup>39</sup> BALEEIRO. *Ibidem*, p. 723.

<sup>40</sup> BALEEIRO. *Ibidem*, p. 724.

<sup>41</sup> BALEEIRO. *Ibidem*, p. 724.

<sup>42</sup> Art. 97. Somente lei pode estabelecer:

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo.

principal ou acessória. A segunda é a norma complementar ou acessória, dependente da primeira, que vai alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma básica, apenas quando houver ocorrido o fato gerador.<sup>43</sup>

Assim, se não ocorre o fato gerador básico, ou ainda ocorrendo e estando extinta a obrigação do contribuinte, inexistirá a obrigação do responsável tributário, visto que, como já dito, prevalece o regime jurídico do contribuinte em relação a sujeição passiva em qualquer de suas espécies.<sup>44</sup>

Em que pese a existência de dependência com o fato gerador da relação Fisco e contribuinte, a responsabilidade, paradoxalmente, ao mesmo tempo reserva certa autonomia. Ou seja, haverá sempre outra hipótese de incidência própria da responsabilidade, que não se confunde com o fato gerador do tributo. “Assim, além do vínculo com o fato gerador, é necessário verificar o descumprimento de um dever próprio e específico do responsável perante o Fisco”<sup>45</sup>.

Diversos são os modelos de obrigados tributários (*stricto sensu*) cuja responsabilidade decorre obrigatoriamente de disposição expressa de lei, já que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

---

<sup>43</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 724.

<sup>44</sup> BALEEIRO. *Ibidem*, p. 724-726.

<sup>45</sup> ROSA, Caroline de Oliveira. *Responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal*. Florianópolis: Departamento de Direito, Curso de Direito, UFSC, 2009, p. 53.



### 3 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O *processo administrativo fiscal* possui duas acepções distintas na linguagem jurídica. Em sentido amplo “designa o conjunto de atos administrativos tendentes, ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte”. Ao passo que, em sentido estrito, “designa espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário”, sendo esta acepção que nos interessa aqui.<sup>46</sup>

O procedimento de acerto tributário é dividido em duas fases: (a) unilateral ou não contenciosa e (b) bilateral, contenciosa ou litigiosa, a qual se inicia com a lavratura do auto de infração. A segunda fase, por vezes, pode sequer ocorrer, como na hipótese em que após a fiscalização pela administração se constata o total cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte.

Na fase não contenciosa possui grande importância o lançamento de ofício de tributo. Este ato deve ser necessariamente escrito e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, sob pena de ser considerado inexistente e não poder produzir efeitos.

A fase não contenciosa geralmente se inicia com lavratura do “Termo de Início de Fiscalização”, entretanto, também pode ter origem com a apreensão de mercadorias, livros ou documentos, e, com o despacho aduaneiro se tratando de mercadoria importada. O fim se dá com o termo de encerramento de fiscalização, que pode vir acompanhado de um auto de infração, caso seja constatada alguma infração à lei tributária.

A principal consequência do início da fiscalização é que ela afasta a possibilidade de o sujeito passivo realizar denúncia espontânea (art. 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional<sup>47</sup>).

O auto de infração é o documento em que será narrado o ato de infração à legislação tributária atribuída pelo agente da autoridade da administração tributária ao sujeito passivo da obrigação durante a fiscalização. Da lavratura do auto de infração deverá ser cientificado o autuado (normalmente é comprovada com a assinatura do autuado no próprio auto) para que dele possa se defender.

---

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 445.

<sup>47</sup> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A segunda fase começa com a *impugnação do lançamento*, ou seja, com a impugnação da exigência feita no auto de infração. Aqui são realizados atos de instrução do processo, como a realização de diligências e de perícias, quando necessários, para a decisão em primeira instância.<sup>48</sup>

O ônus da prova dos fatos é naturalmente do Fisco, ou seja, quem alega o fato constitutivo do direito, segundo a teoria geral da prova do Código de Processo Civil. Entretanto, em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de sua ocorrência, pode dar-se a inversão do ônus da prova.<sup>49</sup>

Da decisão de primeiro grau, que é geralmente de órgão monocrático, cabe recurso para órgão superior, geralmente colegiado. A depender da estrutura deste cabe recurso especial que tem finalidade de uniformizar os julgados do órgão. Válido dizer que quando a decisão de primeira instância é desfavorável à Fazenda cabe necessariamente remessa para reexame ao órgão superior.

A exigência de depósito, seja do valor total ou em parte, bem como o arrolamento de bens, como condição para a interposição de recurso administrativo é inconstitucional. Ademais, as impugnações e recursos administrativos possuem efeito suspensivo independente de depósito, isso é o que determina o Código Tributário Nacional em respeito à garantia constitucionalmente estabelecida, que não pode ser afastada.

Diante do exposto se observa que é nesse prévio procedimento administrativo contencioso que é dada a oportunidade de o sujeito passivo impugnar e questionar a pretensão fazendária, exercendo a sua ampla defesa.

Sem a discussão prévia na via administrativa, com as garantias do contraditório e da ampla defesa, é inviável se admitir que o título obtenha a presunção de razoável certeza do direito e da pertinência da sanção.<sup>50</sup>

Assevera Aliomar Baleeiro que a “inscrição em Dívida Ativa sem prévio direito à impugnação é nula de pleno direito”. Logo, contra execução fiscal baseada em título executivo nulo, poderá ser oposta exceção de pré-executividade, já que a impugnação ao lançamento ou auto de infração em sede administrativa é pressuposto para a formação do título executivo extrajudicial, uma vez que substitui o consenso inexistente entre as partes.<sup>51</sup>

---

<sup>48</sup> MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 448.

<sup>49</sup> MACHADO. Ibidem, p. 449.

<sup>50</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 1010.

<sup>51</sup> BALEEIRO. Ibidem, p. 1011.

Em suma, após a notificação de lançamento, não satisfeita a pretensão, deve ser disponibilizada ao sujeito passivo oportunidade de impugnar o lançamento antes de inscrever em Dívida Ativa o crédito tributário. Entretanto, mantido o lançamento após o processo administrativo é constituído o título executivo fiscal de que se valerá a Fazenda Pública para deduzir sua pretensão no Poder Judiciário.

### 3.1 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

Como instrumento de realização da justiça a Constituição traz em seu corpo previsões de regras processuais que visam proporcionar a concretização do direito material ao jurisdicionado. Assim, os princípios que permeiam o processo são antes princípios constitucionais ou destes derivam.<sup>52</sup>

É assegurado pela Constituição que diante da ameaça ou lesão a direito o sujeito poderá se valer do processo judicial, ainda que a questão tenha sido discutida na seara administrativa, para ver atendido sua pretensão. O processo é lastreado por um arcabouço legal constituído de regras, princípios e garantias fundamentais em observância ao Estado Democrático de Direito que é o nosso, com o fulcro de atender o apelo do constitucionado da maneira mais justa.

A aplicação das normas constitucionais processuais, durante o processo administrativo ou judicial, relacionadas aos direitos e garantias fundamentais deve se fundar em duas características muito importantes, quais sejam a força normativa imediata dos princípios, que são normas jurídicas, e, por serem normas garantidoras de direitos fundamentais, a teoria destes deve ser aplicada aqui.<sup>53</sup>

Ou seja, para Fredie Didier os princípios processuais constitucionalmente estabelecidos veiculam conteúdo de direito fundamental, e, por isso, merecem tratamento especial, ante a importância dessas garantias para o nosso ordenamento jurídico.

Deve-se vislumbrar os princípios constitucionais processuais como garantidores de direitos fundamentais processuais, portanto, diante da dimensão objetiva destes direitos, consagrados como valores básicos de suma importância na ordem jurídica, e que devem permear a interpretação/aplicação realizada pelos atores jurídicos em todo

---

<sup>52</sup> ARRUZZO, Vitor Iorio. A regra constitucional do devido processo legal e a tempestividade da prestação jurisdicional: privilégios inconstitucionais da fazenda pública. *Revista de estudos tributários*. n° 74, p. 104.

<sup>53</sup> DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 6 ed. Salvador: JusPODIVM, 2006, p. 34.

ordenamento, sua interpretação deve ser idêntica a interpretação dos direitos fundamentais, ou seja, de modo a dar o máximo de eficácia.<sup>54</sup>

Ademais, poderão ser afastadas pelo magistrado regras tidas por inconstitucionais e que dificultam a efetivação de direito fundamental, e, por fim, na aplicação de um direito fundamental se deve atentar para as eventuais restrições impostas pelo respeito a outro direito fundamental, aplicando-se a proporcionalidade.

Logo, diante de um conflito entre princípios, em especial os de conteúdo de direito fundamental, nem um nem o outro deve ser afastado, mas, o que há é um sopesamento de valores, que serão balanceados e aplicados ao caso concreto de acordo com importância que exerce naquela situação específica de maneira a assegurar a maior justiça. Assim, podem existir casos em que a ampla defesa será mitigada em prol da razoável duração do processo e vice e versa.

Os institutos processuais devem ser estudados não só à luz da Constituição, como era antes, mas, sob a perspectiva de uma espécie de norma constitucional, qual seja, aquelas que prescrevem direitos fundamentais. Ou seja, o processo à luz dos direitos fundamentais. A Constituição Federal de 1988 apresenta no rol de direitos e garantias uma série de normas de natureza processuais, demonstrando essa tendência.<sup>55</sup>

Em suma, ante a importância das normas processuais, que zelam pela boa aplicação do direito nos processos, na busca de melhor solucionar os conflitos sociais que se impõem, deve ser dispensada às mesmas a peculiar interpretação/aplicação que é destinada às normas constitucionais de direito fundamental.

Sob a ótica da Constituição não se pode olvidar, além das previsões processuais, do tratamento dispensado ao sistema tributário nacional.

A Carta Magna estatui as principais limitações ao poder de tributar, determinando rol não exaustivo. Da leitura do art. 150, da Constituição Federal, dispositivo que inaugura a Seção denominada “Das limitações ao poder de tributar”, observa-se que as garantias existem “sem prejuízo de outras [...] asseguradas ao contribuinte”, inclusive em tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.<sup>56</sup>

Passa-se, em seguida, para o estudo de alguns princípios constitucionais de crucial importância para o processo administrativo e judicial, e, que exercem fundamental

---

<sup>54</sup> DIDIER JÚNIOR. Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 6 ed. Salvador: JusPODIVM, 2006, p. 34-35.

<sup>55</sup> DIDIER JÚNIOR. *Ibidem*, p. 37.

<sup>56</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Método, 2010, p. 106.

influência na matéria em análise, visto que, traduzem a ótica sob a qual será focalizada a discussão, são eles o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

### 3.1.1 Devido processo legal

O devido processo legal em sentido formal diz respeito ao direito de ser processado e processar de acordo com normas previamente estabelecidas para tanto, salienta-se que na formação dessas normas também deve ter sido assegurado o devido processo legal.<sup>57</sup>

Nenhuma penalidade pode ser imposta ao sujeito sem a necessária amplitude de defesa (possibilidade de ambas as partes sustentarem suas razões, apresentarem provas, buscarem o livre convencimento do Magistrado, etc.), seja na seara judicial, administrativa ou disciplinar.<sup>58</sup>

Assim, aplica-se o princípio a tudo que diz respeito à vida, ao patrimônio e a liberdade, e, também, na formação das leis. Frise-se que processo é gênero que engloba as searas legislativa, judicial, administrativa e negocial. Quanto a esta, atualmente, já é pacífica a aplicação do princípio em comento inclusive nas relações jurídicas particulares.<sup>59</sup>

Nesse contexto, esse princípio constitucional deve se manifestar durante todas as fases do processo legislativo, administrativo, judicial ou negocial, de sorte que ninguém seja privado de seus direitos, a não ser que o procedimento respeite todas as formalidades e exigências em lei previstas.

Às decisões jurídicas não basta o respeito ao rigor formal, devendo ser substancialmente apropriadas, ou seja, razoável e correta. É o chamado devido processo legal substantivo, o qual deve ser aplicado em todos os processos. É desta garantia que surgem os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.<sup>60</sup>

Assim, “se determinada lei prevê distinção entre os iguais, estabelecendo critérios arbitrários ou tendenciosos, estamos diante de uma violação do devido processo legal”. O respeito formal, segundo a observância do processo constitucional ou legal, na formação dos atos legislativos não são suficientes para preencher os requisitos exigidos pelo

---

<sup>57</sup> DIDIER JÚNIOR. Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 6 ed. Salvador: JusPODIVM, 2006, p. 59.

<sup>58</sup> MORAES. MORAES, Alexandre de, *Direito Constitucional*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 105-106.

<sup>59</sup> DIDIER JÚNIOR. op. cit., p. 39.

<sup>60</sup> DIDIER JÚNIOR. Ibidem, p. 39.

devido processo legal, que está a proteger as liberdades da sociedade contra qualquer diploma legal distanciado da razoabilidade.<sup>61</sup>

Cabe analisar com cautela o ordenamento infraconstitucional que desrespeita o devido processo legal ao estabelecer diferenciações no procedimento, com o propósito de elastecer ou encurtar a duração do feito, mostrando desrespeito à sociedade, na medida em que a prestação jurisdicional é feita de forma a privilegiar de forma irrazoável uma das partes, qual seja o Estado.

### **3.1.2 Contraditório e ampla defesa**

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal, e são corolários do devido processo legal, embora sejam princípios que estão intimamente ligados, seus conceitos se divergem, na medida em que contraditório é dar ciência, é dar conhecimento da existência de um processo, ademais, é através dele que se constitui a bilateralidade da relação jurídica processual, não se pode olvidar que é também dar oportunidade de defesa.

Desse modo, ao se dá ciência, dá-se automaticamente a parte o direito de se defender, que é a própria manifestação da ampla defesa. A ampla defesa, por sua vez, para que seja efetiva precisa ser prévia, o que significa dizer que procedimento e pena já estejam determinados, além do mais, é dar a parte o direito de informações em relação ao processo, e mais, o direito a ampla produção de provas, este não só se restringindo a produzir provas, é, também, prova avaliada, prova efetivamente interferindo no livre convencimento do julgador.

A ampla defesa qualifica o contraditório, ainda mais, ela se realiza através do contraditório sendo seu elemento substancial. Válido dizer que não há contraditório sem ampla defesa e vice-versa, são garantias conexas.

Como forma de controle para que o processo não se prolongue desmedidamente, e, em nome do princípio da razoável duração do processo, é que são estabelecidos legalmente prazos e formas para o exercício da defesa da pretensão por cada parte. Entretanto, os limites preestabelecidos não podem ser restritos ao ponto de violar o exercício da ampla defesa.

---

<sup>61</sup> ARRUZZO. Vitor Iorio. A regra constitucional do devido processo legal e a tempestividade da prestação jurisdicional: privilégios inconstitucionais da fazenda pública. *Revista de estudos tributários*. n° 74t., p. 106-107.

#### **4 INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA, CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA E EXECUÇÃO FISCAL**

A Fazenda Pública é a responsável pela inscrição do débito no livro de registro da dívida pública. Após a apuração do crédito tributário, quando esgotados os trâmites administrativos e não havendo medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito, a Fazenda Pública inscreverá em dívida ativa o crédito que foi discutido, realizando, assim, ato de controle da legalidade sobre a constituição deste.<sup>62</sup>

A inscrição em dívida ativa é o ato de registrar a dívida fiscal. O ato de inscrever se consubstancia na descrição de um objeto, no caso, o crédito fiscal, vencido e não pago, esgotado o prazo para pagamento. Essa descrição deve obedecer a critérios legais, isto é, àqueles exigidos pela Lei nº 6.830/80 (§ 5º, art. 2º).

A inscrição em dívida ativa mostra ter como efeito jurídico principal o de constituir um título executivo (certidão de dívida ativa tributária) que possibilitará a exigência do crédito fiscal através de ação própria que é a execução fiscal. Esta ação de iniciativa do Fisco visa à cobrança de créditos da Fazenda Pública, este processo constitui um conjunto de atos sucessivos e coordenados destinados à realização do direito.

Segundo o art. 3º, da Lei nº 6.830/80, “A Dívida Ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez” e em seu parágrafo 1º deixa assentado que a liquidez e a certeza são relativas, isto é, são presunções *iuris tantum* e podem ser ilididas “por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”.

Em decorrência dessa presunção de certeza e liquidez a Fazenda encontrou um mecanismo para possibilitar a responsabilização do sócio-gerente por débitos de uma sociedade limitada, driblando o entendimento da Corte Superior de que o inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal que justifique o redirecionamento da responsabilidade para o sócio gerente da empresa.<sup>63</sup>

A Fazenda, “astutamente”, ciente da presunção relativa do título, e, portanto, somente pode ser afastado por prova a cargo do sujeito passivo ou de terceiro a quem aproveite (art. 204, do Código Tributário Nacional), ajuíza execução fiscal apenas contra a pessoa jurídica, embora, faça constar no título o nome do sócio sem antes verificar se este agiu com culpa ou dolo. Desse modo, aproveita-se do posicionamento do Superior Tribunal

---

<sup>62</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 537.

<sup>63</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Método, 2010, p. 349.

de Justiça<sup>64</sup> de que nesta situação o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias do art. 135, do Código Tributário Nacional, é do sócio que possui o nome apostado na Certidão de Dívida Ativa.<sup>65</sup>

Tem-se que o ônus da prova resta “ardilosamente” invertido, visto que, ao invés de o Estado somente inscrever o sócio em dívida ativa depois de provar a presença de uma das hipóteses de responsabilização, a inscrição é feita independente de tal comprovação.<sup>66</sup>

Observa-se, desse modo, que a prova negativa (prova de que não fez algo) a ser produzida pelo sócio é difícilíssima, assim, se não se provar coisa alguma prevalecerá a presunção de certeza e liquidez própria do crédito tributário inscrito em dívida ativa. Pondera-se aqui a possibilidade de se utilizar Exceção de Pré-Executividade quando se pode comprovar que o nome do sócio foi incluído de forma irregular na Certidão de Dívida Ativa (não houve regular citação no Processo Administrativo Fiscal) através da juntada do próprio processo administrativo.

Ademais, é defeso à Fazenda Pública trocar a Certidão de Dívida Ativa com o fito incluir o nome do sócio que não constava originariamente, a teor da Súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça. Dessa maneira, se o Fisco deseja cobrar o tributo do sócio-gerente é imprescindível comprovar a configuração de uma das hipóteses de responsabilização previstas no Código Tributário Nacional.

Logo, não é demais concluir, que a comprovação das obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, deve ser realizada no bojo do processo administrativo fiscal com a regular participação do sócio, em respeito ao devido processo legal, possibilitando o exercício pelo sócio do contraditório e da ampla defesa na tentativa de afastar o fato que lhe é imputado.

#### 4.1 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 135 DO CTN E AS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

A responsabilidade do sócio-administrador nos termos do art. 135 envolve o instituto da responsabilidade tributária por substituição aliada à reflexa aplicabilidade da “*disregard doctrine*” (teoria da desconsideração da pessoa jurídica).

<sup>64</sup> STJ, 1ª T. REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, j. 25.03.2009, DJe 01.04.2009.

<sup>65</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Método, 2010, p. 349.

<sup>66</sup> ALEXANDRE. *Ibidem*, p. 349.



A questão da responsabilidade tributária ganha relevo quando pressuposto ao redirecionamento da execução fiscal. Nesse contexto, válido trazer a baila o fim da execução fiscal, que é o de satisfação de crédito líquido e certo ao Estado credor.

Após o lançamento tributário, notificado regularmente o sujeito passivo e findo o processo administrativo fiscal, a Fazenda produzirá unilateralmente o título executivo fiscal através da inscrição em Dívida Ativa do crédito tributário, que passará a gozar de presunção relativa de certeza e liquidez. Esse título é constituído extrajudicialmente e será objeto da execução fiscal.

De acordo com o art. 4º, da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80)<sup>67</sup>, poderá ser proposta a execução fiscal não apenas contra o contribuinte, mas diversas pessoas poderão figurar como executados. Interessa-nos, em particular, a previsão dos incisos I e V que arrolam, respectivamente, “o devedor” e “o responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado”.

Daí, verificamos que, em princípio, a execução fiscal será direcionada contra o contribuinte, mas em decorrência de alguma razão poderá ser redirecionada contra o responsável tributário, desde que exista expressa previsão legal para tanto e respeitado certos pressupostos.

O Código Tributário Nacional traz diversas espécies de responsável tributário, logo, o redirecionamento da execução poderá se operar em face de qualquer um deles, entretanto, a presente pesquisa se abreviará a analisar o redirecionamento em relação aos terceiros responsáveis na hipótese do art. 135, do Código Tributário Nacional<sup>68</sup>.

---

<sup>67</sup> 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.

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

<sup>68</sup> 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:

O art. 135 atribui expressamente responsabilidade para os sujeitos elencados nos seus três incisos desde que reste comprovada a prática dos atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Tendo em vista a previsão legal da responsabilidade a doutrina e a jurisprudência tem admitido o redirecionamento da execução fiscal.

Com fundamento no artigo supracitado se tem disseminado em nosso aparato jurisdicional a inclusão no curso do processo judicial de responsável tributário, ainda que o título executivo que embasa a execução tenha se formado em face, tão somente, da pessoa jurídica. Ora, admitir que este artigo autorize isso é o mesmo que permitir que se redirecione a execução contra responsável tributário que não teve a oportunidade de se defender no curso do processo administrativo, ou pior, que sequer teve ciência do mesmo.

Com a realização do fato gerador nasce a obrigação do sujeito passivo, que quando não adimplida dentro do prazo, enseja o pagamento do tributo acrescido de seus acessórios, multa e juros de mora com a devida correção monetária. Entretanto, a exigência coativa pelo Fisco, através de execução fiscal, desse pagamento, está adstrita a obediência do devido processo legal, o qual importa na constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Logo, a obrigação tributária que é acertada pelo lançamento só adquire presunção de certeza após a abertura de oportunidade ao sujeito passivo de apresentar impugnação administrativa ao lançamento (arts. 145, I e 151, III do Código Tributário Nacional c/c art. 5º, XXXIV e LV da Constituição Federal). Após, se for o caso, ocorrerá inscrição em dívida ativa e extração da certidão.<sup>69</sup>

A formação de um processo administrativo prévio será regulada pelo Decreto 70.235 de 1972, que prevê a notificação do contribuinte, abrindo-se a possibilidade de impugnação (art. 14), direito a ampla produção de provas (art. 16, IV) e interposição de recursos (art. 33).

O lançamento em face do sujeito passivo é ato administrativo no qual a Fazenda Pública irá apurar o fato gerador do tributo e seus elementos, bem como a responsabilidade. Ausente o pressuposto fático específico que enseja a responsabilidade, não estará esse lançamento apto a sustentar também a obrigação contra o responsável.

---

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.

<sup>69</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (REsp nº 1.104.900/ES e 1.110.925/SP). *Revista dialética de direito tributário*. nº 167, agosto de 2009, p. 59.

Na esfera administrativa deve ser assegurado ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) o devido processo legal administrativo, com todas as garantias que dele emanam. Nesse sentido o art. 5º, da Constituição Federal, estabelece que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (LIV) e que “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” (LV).

Logo, se o responsável tributário não participou do processo administrativo fiscal de constituição do crédito, a obrigação aí apurada não pode lhe ser exigida automaticamente, sob pena de violação do princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Quando da inclusão de terceiros como responsáveis tributários, imprescindível a observância do devido processo legal, sobretudo mediante a existência de título executivo, fundado em regular procedimento administrativo, que explicita os motivos para a imputação realizada de modo a possibilitar manifestação defensiva da parte.

Portanto, neste avanço já é possível inferir que o redirecionamento da execução fiscal contra responsável tributário não pode acontecer de forma automática. Os reajustes no polo passivo da execução devem trilhar o caminho da legalidade. Assim, se necessário, em defesa das garantias fundamentais, imperativo que se proceda a retrocesso ao processo administrativo fiscal para apurar a constituição e exequibilidade do crédito perante o responsável.

A esfera propícia para se configurar a responsabilidade tributária é o processo administrativo e não a Execução Fiscal. Desse modo, sem a existência prévia da responsabilidade é ilegal e inconstitucional o redirecionamento.

Portanto, certo é que de acordo com o ordenamento jurídico tributário, a definição da sujeição passiva da obrigação tributária deve ocorrer já no lançamento, na esfera administrativa, com respeito da ampla defesa e do contraditório. Por isso inapropriado o redirecionamento na ação judicial para responsável tributário que não conste do título executivo fiscal.

Entretanto, não é essa interpretação que tem sido dada, pelos aplicadores do direito ao art. 135, do Código Tributário Nacional, na medida em que possibilitam o redirecionamento da execução fiscal contra responsável tributário, ainda que não tenha participado do processo administrativo. Em observância a essa prática Sacha Calmon faz as seguintes considerações:

Os juízes, fazendo tábua rasa do art. 5º, LV, da CF/88, que assegura nas esferas administrativas e judicial o contraditório e a ampla defesa, sem sequer saberem se os dirigentes de sociedades e mesmo seus simples sócios agiram ao menos com culpa (art. 134 do CTN), admitem-nos como coobrigados e, portanto, co-executados, não apenas *initio litis*, mas durante o processo de execução, chegando ao ponto de admitir a substituição graciosa das CDAs (Certidões de Dívida Ativa), que são títulos executivos extrajudiciais, cuja a formação deve ser cerceada de todos de todos os cuidados, eis que não derivam de SENTENÇA (títulos executivos judiciais) nem da teoria do consenso prévio que preside a formação dos títulos executivos extrajudiciais (contratos, cheques, letras de câmbio, notas promissórias) cuja liquidez, certeza e exigibilidade são pressupostos.<sup>70</sup>

Basicamente defendem a dispensabilidade de lançamento específico para atribuição de responsabilidade tributária, ou que é suficiente para justificar o redirecionamento a mera inclusão do nome na Certidão de Dívida Ativa, ou, ainda, que é bastante a notificação no processo administrativo (imprescindível a regularidade), ou mesmo que é possível apenas peticionar o redirecionamento da execução contra responsável sem demonstrar prévia apuração de responsabilidade.<sup>71</sup>

Pedro Camara Raposo Lopes defende essa possibilidade, passando longe dos indispensáveis rigores factuais e jurídicos, nos seguintes termos:

Qual a *ratio* do artigo 202 do CTN, quando determina que se inclua, na certidão de dívida ativa, o nome do co-responsável, *se for o caso*?

Não nos parece que a lei se dirija a todo e qualquer caso de co-responsabilidade (hipótese em que a partícula "sendo caso" tornar-se-ia *despicienda*), mas apenas àqueles de responsabilidade por substituição, quando já se é possível determinar, *ab initio*, o nome do co-responsável. Exigir a inserção de nome do qual só se terá ciência no futuro seria conferir, *concessa venia*, estultice à norma.

Discordamos, pois, da posição de HUMBERTO THEODORO JUNIOR e seus prosélitos, para quem a execução somente pode se voltar contra aquele cujo nome conste da certidão de dívida ativa, mediante prévio processo administrativo em que reste patenteada a sua condição.<sup>72</sup>

Para Pedro Câmara o redirecionamento da execução fiscal contra terceiro que não consta na Certidão de Dívida Ativa só não é cabível na hipótese de responsabilidade por substituição, quando a obrigação já nasce face ao responsável, sendo possível determinar de plano o seu nome.

Entretanto, ainda que a responsabilidade do art. 135 seja por substituição, muitos são os casos em que não se sabe de início se serão ou não responsabilizados aqueles elencados nos incisos, sendo isso muitas vezes apurado já no processo judicial com base em

<sup>70</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 730.

<sup>71</sup> ROSA, Caroline de Oliveira. Responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal. Florianópolis: Departamento de Direito, Curso de Direito, UFSC, 2009, p. 67.

<sup>72</sup> LOPES, Pedro Camara Raposo. *A Responsabilidade tributária dos sócios*. <<http://jus2.uol.com.br/Doutrina/texto.asp?id=5011>>. Acesso em 21/04/2010.

título executivo que consta apenas o nome da pessoa jurídica. Logo, seria possível o redirecionamento da execução fiscal contra esses co-responsáveis?

Da leitura do posicionamento do autor dois entendimentos são possíveis, o que torna temerária sua conclusão. Se levar em consideração que o art. 135 é classificado como responsabilidade por substituição (posicionamento do STJ<sup>73</sup>) não seria possível admitir o redirecionamento fundado em título que não conste o nome do responsável, o que contraditoriamente vem sendo prática do nosso aparato jurisdicional.

Doutra forma, quando a responsabilização do sócio só restou apurada em momento posterior, possível seria o redirecionamento da execução contra aquele que não teve o nome incluso na Certidão de Dívida Ativa, visto que, para o autor, a razão do art. 202, para que se inclua o nome do co-responsável no título, quando diz “*se for o caso*”, é só para quando já é possível saber de início o responsável tributário.

Assim, para o autor, é prescindível o nome do responsável tributário, ao qual será redirecionada a execução fiscal, no título executivo, já que existem situações em que não é possível saber de início quem ocupará essa posição, sendo, portanto, insensato à norma.

Entretanto, acredita-se que independente do momento em que se tem ciência da responsabilidade deve ser garantido ao responsável tributário possibilidade de se defender, tanto na seara administrativa, quanto na judicial, assegurado o devido processo legal e seus reflexos em ambas as esferas. Ainda mais se levar em consideração que a CDA é espelho do lançamento, então, como seria possível trazer um responsável que sequer conste do lançamento?!

Da mesma maneira, a Juíza Federal Camile Lima Santos no julgamento da Execução Fiscal nº 2003.33.00.0117650, entende, em observância das aludidas garantias, não ser possível o redirecionamento, visto que:

Caberia ao Fisco, quando da formação do título executivo diligenciar acerca da possibilidade, ou não, de responsabilização, nos termos do art. 135 do CTN, seguindo-se, contra os sócios, administradores ou gerentes, pessoalmente, o trâmite processual previsto no Decreto 70.235 de 1972.<sup>74</sup>

Das posições dissonantes a esta se averigua que em geral o que ocorre é a variação de nível do desapego aos rigores e etapas formais.

Assim, analisando a matéria da legitimação passiva para a execução fiscal e do redirecionamento da execução quanto ao possível responsável tributário, Nelson Monteiro Neto propõe três possibilidades:

<sup>73</sup> STJ, 1ª T., AgRg REsp 276.779/SP, Rel. Min. José Delgado, j. 20.02.2001, DJ 02.04.2001, p. 260.

<sup>74</sup> TRF1, 19ª VF. EF 200333000117650/Ba, Juíza Fed. Camile Lima Santos.

- a) O lançamento do crédito fiscal deverá ser feito contra o responsável, quando a responsabilidade for do conhecimento da Fazenda e contemporânea do nascimento da obrigação (v.g., sonegação de tributos pela empresa). Neste caso, o nome do responsável figurará no título executivo, atendendo-se ao disposto no art. 2º, § 5º, nº I, da LEF. Outro entendimento resultaria em suprimir-lhe o direito de defesa na órbita administrativa, uma vez que o lançamento de obrigações ex lege, pressupõe, normalmente, um procedimento contencioso fiscal.
- b) Se a responsabilidade tributária decorre de um fato superveniente ao lançamento (como, por exemplo, da chamada “dissolução irregular da sociedade”), fica livre a Fazenda para propor o redirecionamento da execução fiscal, ante o preceituado no art. 4º, nº V, da Lei das Execuções Fiscais. Contra essa pretensão admissível o oferecimento de embargos do executado, ou a “exceção de pré-executividade”, por parte do possível responsável tributário.
- c) Aplica-se, ainda, o art. 4º, nº V, da LEF, se a responsabilidade, embora contemporânea do nascimento da obrigação, era desconhecida da Fazenda, à época do lançamento, em virtude de omissão de um dever legal ou malícia do próprio responsável. É corolário do princípio segundo o qual não deve o infrator beneficiar-se da infração.<sup>75</sup>

Este autor, igualmente Pedro Câmara Lopes, justifica o redirecionamento baseado no momento da ciência da responsabilidade pela Fazenda, entretanto, traz uma “solução” mais completa, visto que analisa também o momento do nascimento da responsabilidade e da obrigação. Dessa maneira não deixando sem solução a hipótese de quando a responsabilidade do art. 135 só é apurada posteriormente.

Para o mesmo, se a Fazenda não tinha como constatar, ao tempo do nascimento do crédito, o fato de que o sócio-gerente era mesmo o responsável tributário, então é possível o redirecionamento da execução.<sup>76</sup>

Amparado em discurso lastreado no princípio de que não deve o infrator beneficiar-se da infração, não assiste razão o autor. Visto que, a execução fiscal não deve ser visualizada como “instrumento de combate às vicissitudes sociais, como concentração de renda, evasão fiscal ou desigualdade social. Ora, é a tributação que serve a tais fins; é a fiscalização; é todo o arcabouço legal que disciplina as obrigações acessórias”. Ademais, o processo judicial é apenas parte posterior da Justiça Fiscal.<sup>77</sup>

Ademais, não é só a doutrina que defende a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, a jurisprudência majoritária também tem se posicionado nesse sentido, de maneira que o magistrado que atua dessa forma é evidentemente parcial, privilegiando o Fisco em detrimento do sujeito passivo.

<sup>75</sup> MONTEIRO NETO, Nelson. Problemas do redirecionamento da execução fiscal. *Revista dialética de direito tributário*. nº 175, abril de 2010, p. 152-153.

<sup>76</sup> MONTEIRO NETO, Ibidem, p. 153.

<sup>77</sup> ROSA, Caroline de Oliveira. Responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal. Florianópolis: Departamento de Direito, Curso de Direito, UFSC, 2009, p. 67.

Inclusive, por saber da prática disseminada no Poder Judiciário de permitir o redirecionamento da execução fiscal contra responsável que não está com o nome apostado na Certidão de Dívida Ativa, a Fazenda tem constituído o título executivo apenas em face da pessoa jurídica para, posteriormente, requerer o redirecionamento contra o sócio, em afronta aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Mas não só, outra prática reprovável da Fazenda, que também ofende os princípios supracitados, é bem denunciada por Sacha Calmon, nas seguintes palavras:

Os Fiscos, sabedores da leniência com que os juízes interpretam o CTN e a LEF (Lei de Execuções Fiscais), abusam na formação dos seus títulos executivos. Prescrevem delitos supostamente “confessados”, não permitem o contencioso administrativo quando há declaração prévia de tributo a pagar, colocam como sujeitos passivos “solidários” administradores e até sócio sem ingerência administrativa, nem pesquisam se houve culpa ou dolo na atuação dos dirigentes de sociedade, tornando seus bens indisponíveis e fechando-os nos bancos e cadins da vida, em violações exorbitantes aos direitos fundamentais dos cidadãos. A situação está a tornar-se intolerável e merece ser melhor vista e revista pelo Poder Judiciário.<sup>78</sup>

Veja que, ora o Fisco não faz constar o nome do responsável na Certidão de Dívida Ativa amparado na experiência de posteriormente poder, simplesmente, peticionar o redirecionamento, ora inclui indevidamente o nome daquele que poderia figurar como responsável, mesmo sem ter apurado na seara administrativa se existia responsabilidade.

No entanto, sempre agindo a Fazenda em ofensa aos direitos constitucionalmente consagrados e em desrespeito ao cidadão, como se “os fins justificassem os meios”. Acaba com isso maculando a imagem do instituto da responsabilidade, que tem por finalidade garantir o adimplemento do crédito tributário em benefício de todo o povo para o qual se reverte.

A Certidão de Dívida Ativa só será apta a autorizar o redirecionamento caso o lançamento ao qual se vincula tenha se fundado no art. 135, do Código Tributário Nacional, e esteja acompanhada da prova do fato e da notificação regular do sócio gerente. Ademais, mesmo quando da superveniência “no curso do processo judicial da causa do redirecionamento, imprescindível que fosse assegurada a defesa administrativa em face do responsável, mediante a formação de um novo título executivo, idôneo”, sem olvidar dos limites impostos pelo ato de lançamento fiscal, que delinea os contornos da relação jurídica tributária<sup>79</sup>.

O dever jurídico da responsabilidade possui expressa previsão em lei, entretanto, indispensável a sua configuração o adimplemento de outros requisitos, não sendo

<sup>78</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 730.

<sup>79</sup> TRF1, 19ª VF. EF 200333000117650/Ba, Juíza Fed. Camile Lima Santos.

admissível que apenas a possibilidade legal da configuração da responsabilidade legitime o redirecionamento da execução fiscal já em curso, contra terceiro em relação ao qual não foi sequer lançado o débito tributário, que é pressuposto basilar.

A Certidão de Dívida Ativa é título executivo fiscal, e como tal, é dotado de presunção (relativa) de veracidade. Daí que, introduzir o nome do responsável, sem o procedimento administrativo prévio, aproveitando-se arditosamente dessa prerrogativa que goza o título, é o mesmo que possibilitar o redirecionamento automático.

Cabível, portanto, a nosso ver, simples petição de exceção de pré-executividade alegando a invalidade da Certidão de Dívida Ativa, já que carece do seu elemento constitutivo essencial quando fez incluir o nome do sócio, qual seja o procedimento administrativo que originou o crédito tributário. O vício é obstáculo intransponível, devendo ser extirpado o título que estabelece a relação de responsável, bem como, não deve prosperar a execução fiscal.

Entretanto a questão não é tão simples, pois a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em sede de Recursos Repetitivos julgou os Recursos Especiais nº 1.104.900/ES<sup>80</sup> e 1.110.925/SP<sup>81</sup>, determinando quanto ao uso de exceção de pré-executividade que:

- a) quando a execução fiscal é ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, não constando o nome do sócio da Certidão de Dívida Ativa (CDA), temos a situação de redirecionamento da execução fiscal, válida apenas se a Fazenda pública comprovar uma das situações do art. 135 do CTN ou ainda a dissolução irregular da sociedade;
- b) estando o nome do sócio na CDA, ainda que a execução seja iniciada apenas contra a pessoa jurídica, não se trata de redirecionamento, competindo ao sócio comprovar a inexistência de sua responsabilidade pessoal mediante embargos do devedor, uma vez que a CDA goza de presunção de certeza e liquidez, nos termos do art. 204 do CTN e art. 3º da Lei nº 6.830/80.

Veja que no intuito de inverter o ônus da prova a Fazenda, ilegitimamente, faz constar o nome dos coobrigados na Certidão de Dívida Ativa. Assim, de acordo com a jurisprudência colacionada será necessário o sócio provar a inexistência de conduta com infração à lei, contrato ou estatuto social ou de dissolução irregular de sociedade em sede de embargos do devedor para afastar a presunção de legitimidade do título executivo.

Ocorre que para embargar o devedor precisa garantir a execução, havendo constrição do seu patrimônio, irrazoável, portanto, o critério de presença ou não do nome do sócio na Certidão de Dívida Ativa utilizado pela Corte Superior em relação à possibilidade do uso de exceção de pré-executividade. Pois, muitas vezes é possível provar de plano a

<sup>80</sup> REsp nº 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25/03/2009, *DJe* de 01/04/2009.

<sup>81</sup> REsp nº 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22/04/2009, *DJe* de 04/05/2009.



ilegitimidade passiva, sem ser necessária a dilação probatória (produção de prova que não pode ser realizada em um só ato) dos embargos com os ônus que acarreta.

Desse modo, a análise deve se estender para a constituição do crédito tributário e do dever da Fazenda em comprovar e fundamentar a sujeição passiva pelo lançamento, antes do processo judicial.<sup>82</sup>

Permitir o redirecionamento da execução contra responsável tributário que não participou do processo administrativo fiscal, ainda que nas situações previstas no art. 135, é hipótese de “premiação de ilegalidade da Fazenda Pública no que toca à inclusão indiscriminada dos sócios-gerentes sem o prévio conhecimento e acerto administrativo”<sup>83</sup>.

---

<sup>82</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (REsp nº 1.104.900/ES e 1.110.925/SP). *Revista dialética de direito tributário*. nº 167, agosto de 2009, p. 56.

<sup>83</sup> BREYNER, *Ibidem*, p. 62.

## 4 CONCLUSÃO

A responsabilidade fiscal surgiu no intuito de facilitar a fiscalização e cobrança do crédito tributário pela Fazenda Nacional. Como espécie de sujeito passivo que é, aplica-se ao responsável o mesmo arcabouço legal destinado ao contribuinte, visto que, as garantias constitucional e legalmente estabelecidas se ligam a relação tributária.

Sedimentado neste pressuposto, o estudo acerca da responsabilidade tributária e reflexos do redirecionamento da execução fiscal contra responsável tributário, pautou-se.

Analizou-se a dinâmica estabelecida pela Constituição Federal, bem como, o Sistema Tributário Nacional, para dessa perspectiva examinar a relação tributária, com seus aspectos, requisitos e pressupostos.

Estabelecidos conceitos basilares, avançou-se para o estudo da responsabilidade tributária, especialmente a prevista no art. 135, do Código Tributário Nacional, focalizado no redirecionamento da execução fiscal.

Para tanto, apreciou-se o processo administrativo fiscal, a Certidão de Dívida Ativa, a qual inaugurará a fase judicial, e a execução fiscal, cenário em que se opera o redirecionamento da execução fiscal.

Averiguou-se, ainda, que a responsabilidade tributária comporta caráter paradoxal, visto que, ao mesmo tempo em que depende do fato gerador da norma matriz (vínculo indireto), guarda autonomia de pressuposto de fato específico, que não da relação Fisco x contribuinte. Tema que é de crucial importância.

Não se buscou aferir a legalidade do instituto do redirecionamento da execução, mas verificar se vem sendo aplicado em conformidade com os ditames constitucionais das limitações ao poder de tributar.

O cerne do presente estudo limitou-se aos desvios e deturpações procedidos pelo Fisco na configuração da responsabilidade e na viabilização do redirecionamento.

Atualmente, o Fisco tem assumido cada vez mais postura agressiva na busca de satisfazer o suposto crédito. Nesse contexto, aumentam substancialmente os casos de redirecionamento da execução fiscal contra os sócios administradores da pessoa jurídica, sob o suposto respaldo normativo do art. 135, do Código Tributário Nacional.

Abusando da presunção (relativa) de veracidade que possui a Certidão de Dívida Ativa o Fisco tem adotado procedimentos na condução das demandas executórias fiscais que ultrapassam os limites da legalidade, representando intervenção desmedida no patrimônio (material e moral) dos responsáveis.

Insensível aos desvios de constitucionalidade e legalidade cometidos pela Fazenda Nacional a jurisprudência tem admitido o redirecionamento da execução contra o responsável tributário do art. 135, do Código Tributário Nacional, ainda que esse não tenha participado do processo administrativo fiscal ou sequer tenha tomado ciência, em clara ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Sustenta a jurisprudência pátria que o processo administrativo fiscal não é imprescindível para que se opere o redirecionamento da execução, pois o responsável terá oportunidade de se defender nos embargos.

Entretanto, não merece prosperar esse entendimento, tendo em vista que, o art. 135 não traz nova regra de apuração da responsabilidade, mas, sim, deve prevalecer a garantia constitucional do devido processo legal administrativo, e, como direito fundamental que é, não pode ser mitigado, sob pena de transgredir todo o sistema.

Ademais, o redirecionamento da execução fiscal e os demais ônus que ela impõe, representa verdadeiro constrangimento ilegal e coação indireta (sanção política) sobre o sócio para obter o pagamento de tributo, prática reiteradamente rechaçada.

A Certidão de Dívida Ativa é título executivo fiscal, e como tal, é dotado de presunção (relativa) de veracidade. Daí que, introduzir o nome do responsável, sem o procedimento administrativo prévio, aproveitando-se arditosamente dessa prerrogativa que goza o título, é o mesmo que possibilitar o redirecionamento automático.

Em suma, o estudo permitiu concluir que não se pode sustentar o redirecionamento da execução fiscal no vazio, devem ser observados todos os seus pressupostos, desde o lançamento, passando pela notificação regular com a disponibilização de oportunidade para exercício da ampla defesa, em seguida, a inscrição em Dívida Ativa com a formação do respectivo título, que fundará a execução fiscal, em respeito ao justo processo de lei.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.
- AMARO, Luciano. *Desconsideração da pessoa jurídica no código de defesa do consumidor*. Revista de Direito do Consumidor. n. 5.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ARRUZZO, Vitor Iorio. A regra constitucional do devido processo legal e a tempestividade da prestação jurisdicional: privilégios inconstitucionais da fazenda pública. *Revista de estudos tributários*. n. 74.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Senado, 1966.
- \_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*, DF: Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. *Lei 6.830/1980*. Brasília, DF: Senado, 1980.
- \_\_\_\_\_. STF, RE 374.981/RS, Rel. Min. Celso de Mello, publicada no *Informativo do Supremo Tribunal Federal n° 381/2005*.
- \_\_\_\_\_. STF. 1ª T. AgRg RE 504.288/Ba. Rel. Min Celso de Mello, j. 29.05.2007, *DJ* 29.06.2007.
- \_\_\_\_\_. STJ, 1ª T. AgRg REsp 276.779/SP, Rel. Min. José Delgado, j. 20.02.2001, *DJ* 02.04.2001, p. 260.
- \_\_\_\_\_. STJ, 2ª T. AgRg no Ag 992.425/Ba, Rel. Min. Castro Meira, j. 03.06.2008, *DJe* 16.06.2008
- \_\_\_\_\_. STJ, 2ª T. AgRg REsp 257.642/SC, Rel. Min. Franciuli Netto, j. 15.08.2002, *DJ* 28.10.2003, p. 246.
- \_\_\_\_\_. STJ, 2ª T. REsp 117.301/RS, Rel. Eliana Calmon, j. 07.11.2000, *DJ* 04.12.2000 p. 57.
- \_\_\_\_\_. STJ, EREsp 702.323/RS, Rel. Min. Castro Meira, j. 14/09/2005, *DJ* 26/09/2005.
- \_\_\_\_\_. STJ, REsp. 12.443/RN, Rel. Peçanha Martins, *DJ* 07.03.1994.
- \_\_\_\_\_. STJ, REsp. 33.731/MG, Rel. Milton Luiz Pereira, *DJ* 06.03.1995.

\_\_\_\_\_. STJ, S1. REsp 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 22.04.2009, *DJe* 04.05.2009.

\_\_\_\_\_. STJ, S1. REsp n° 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, j. 25.03.2009, *DJe* 01.04.2009.

\_\_\_\_\_. TRF1, 19ª VF. EF 200333000117650/Ba, Juíza Fed. Camile Lima Santos, j. 04.10.2009.

\_\_\_\_\_. TRF1, 8ª T. AI 2001.01.00.032690-6/MG. Rel. Des. Fed. Maria do Carmo, j. 19.08.2008

\_\_\_\_\_. TRF5, 3ª T. AC 321527/PE (2000.83.08.000397-7). Rel. Des. Fed. Rogério Fialho Moreira, j. 02.06.2005.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (REsp n° 1.104.900/ES e 1.110.925/SP). *Revista dialética de direito tributário*. n° 167, agosto de 2009.

CALCINI, Fábio Pallaretti Calcini. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. *Revista dialética de direito tributário* n° 167, agosto de 2009.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão Tributária. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. n. 13. 10. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2008.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito da PUC. São Paulo: PUC, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 6 ed. Salvador: JusPODIVM, 2006.

FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

LOPES, Pedro Camara Raposo. *A responsabilidade tributária dos sócios: Redirecionamento da execução fiscal*. <<http://jus2.uol.com.br/Doutrina/texto.asp?id=5011>>. Acesso em 21/04/2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. O responsável tributário e o direito de defesa no procedimento administrativo. *Revista dialética de direito tributário*. n° 160, maio de 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos do direito administrativo*. n. ed. São Paulo: RT, 1980.

MONTEIRO NETO, Nelson. Problemas do redirecionamento da execução fiscal. *Revista dialética de direito tributário*. n° 175, abril de 2010.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2008.

ROSA, Caroline de Oliveira. *Responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal*. Florianópolis: Departamento de Direito, Curso de Direito, UFSC, 2009.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.