

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PRISCILLA FERREIRA TRICATE

Perspectiva constitucional da responsabilidade tributária do administrador

Mestrado em Direito

São Paulo

2020

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PRISCILLA FERREIRA TRICATE

Perspectiva constitucional da responsabilidade tributária do administrador

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na subárea Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Renato Lopes Becho.

São Paulo

2020

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -  
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Tricate, Priscilla Ferreira  
Perspectiva constitucional da responsabilidade  
tributária do administrador / Priscilla Ferreira  
Tricate. -- São Paulo: [s.n.], 2020.  
122p ; 21,5 x 30 cm.

Orientador: Renato Lopes Becho.  
Dissertação (Mestrado)-- Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós  
Graduados em Direito.

1. Direito tributário . 2. Limitações do poder de  
tributar. 3. Responsabilidade tributária de  
terceiros. 4. Segurança jurídica. I. Becho, Renato  
Lopes. II. Pontifícia Universidade Católica de São  
Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.  
III. Título.

CDD

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

PRISCILLA FERREIRA TRICATE

Perspectiva constitucional da responsabilidade tributária do administrador

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na subárea Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Renato Lopes Becho.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

Banca Examinadora

Professor Doutor Renato Lopes Becho (Orientador).

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Julgamento: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Professor (a) Doutor (a) \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Professor (a) Doutor (a) \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Professor (a) Doutor (a) \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_

Julgamento: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. Renato Lopes Becho, pela confiança e orientação.

Ao meu pai, Artur (*in memoriam*), que apesar de ter me deixado de forma repentina durante esse trabalho, me ensinou a ter força suficiente para prosseguir e finalizar mais uma conquista.

À minha mãe, Marcia, por ter buscado fazer o melhor por mim durante toda a sua vida.

Ao meu irmão, Arthur, meu maior incentivador.

Ao meu marido, Mauricio, pelo amor, paciência e apoio.

Ao meu filho, Lucca, por compreender minha ausência, apesar da pouca idade.

Ao meu amigo, Bata Simões, pela atenção e carinho de sempre.

## RESUMO

A Constituição Federal fornece os preceitos necessários para que se depreenda quem pode ser sujeito passivo dos tributos. Não é dado ao legislador ordinário das pessoas políticas distanciar-se dos ditames constitucionais, ainda que implícitos, tampouco ao aplicador ou intérprete da legislação tributária. O desenvolvimento do presente trabalho tem como principal objetivo estabelecer os limites à aplicação da responsabilização em face de terceiros com poderes de gestão, no sentido de afastar o alargamento da figura da responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional por prática de atos ilícitos, devendo ver assegurada a regular observância da investigação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ônus este atribuído à Fazenda Pública. O patrimônio da sociedade e do administrador são, em princípio, incomunicáveis. O administrador jamais poderá ter o seu patrimônio previamente comprometido, sem a imprescindível prova da ocorrência da ilicitude por meio de competente procedimento administrativo prévio, sob pena de desrespeito aos princípios constitucionais que integram o sistema constitucional tributário, em especial aos princípios da legalidade, segurança jurídica, devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

**Palavras-chave:** Constituição Federal. Direito tributário. Limitações do poder de tributar. Responsabilidade tributária de terceiros. Artigo 135 do Código Tributário Nacional. Administradores. Segurança jurídica.

## **ABSTRACT**

The Federal Constitution provides the necessary precepts to understand who can be a taxable person. It is not given to the ordinary legislator of political persons to distance themselves from constitutional dictates, even if implicit, nor to the enforcer or interpreter of tax legislation. The development of this work has as main objective to establish the limits to the application of accountability to third parties with management powers, in order to remove the extension of the figure of tax liability provided for in article 135 of the National Tax Code for the practice of illegal acts, and the regular observance of the investigation of acts carried out with excess of powers or violation of the law, articles of association or bylaws is ensured, a burden attributed to the Public Treasury. The assets of the company and the administrator are, in principle, incommunicable. The administrator may never have his / her assets previously compromised, without the indispensable proof of the occurrence of the illegality through competent prior administrative procedure, under penalty of disrespect to the constitutional principles that integrate the constitutional tax system, especially the principles of legality, legal security, due to legal, contradictory process and wide defense.

**Keywords:** Federal Constitution. Tax law. Limitations on the power to tax. Third party tax liability. Article 135 of the National Tax Code. Administrators. Legal certainty.

## LISTA DE ABREVIATURAS

|          |   |
|----------|---|
| ADI      | Ação Direta de Inconstitucionalidade                              |
| CC/2002  | Código Civil  |
| CDA      | Certidão da Dívida Ativa  |
| CF/1988  | Constituição Federal de 1988                                      |
| CNPJ     | Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica                              |
| CPC/2015 | Código de Processo Civil  |
| CTN      | Código Tributário Nacional  |
| IDPJ     | Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica            |
| IRDR     | Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas                    |
| LEF      | Lei de Execução Fiscal  |
| LSA      | Lei das Sociedades Anônimas                                       |
| PARR     | Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade |
| PGFN     | Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional                            |
| RMIT     | Regra Matriz de Incidência Tributária                             |
| STF      | Supremo Tribunal Federal  |
| STJ      | Superior Tribunal de Justiça                                      |

## SUMÁRIO

|       |  |     |
|-------|--|-----|
| 1     | INTRODUÇÃO   | 09  |
| 2     | O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITES   | 12  |
| 2.1   | Princípio da legalidade tributária   | 18  |
| 2.2   | Princípio da segurança jurídica  | 24  |
| 2.3   | Princípio do devido processo legal   | 28  |
| 2.4   | Princípio do contraditório e da ampla defesa   | 33  |
| 3     | CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO  | 36  |
| 3.1   | Obrigação tributária e crédito tributário  | 36  |
| 3.1.1 | Fato gerador e hipótese de incidência  | 40  |
| 3.2   | Formas de constituição do crédito tributário   | 43  |
| 3.3   | Constituição definitiva do crédito tributário  | 47  |
| 4     | SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA   | 51  |
| 4.1   | Sujeito passivo na Constituição Federal de 1988  | 51  |
| 4.2   | Sujeito passivo no Código Tributário Nacional  | 55  |
| 4.3   | Responsabilidade por sucessão  | 59  |
| 4.4   | Responsabilidade de terceiros  | 62  |
| 4.5   | Responsabilidade por infrações   | 67  |
| 5     | RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO<br>ARTIGO 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL  | 71  |
| 5.1   | Responsabilidade pessoal   | 71  |
| 5.2   | Imprescindível relação do terceiro com a obrigação tributária                              | 74  |
| 5.3   | Necessidade de dolo  | 77  |
| 5.4   | Inadimplência não gera responsabilidade  | 79  |
| 5.5   | Infração de lei  | 82  |
| 5.6   | Ônus da prova  | 84  |
| 5.7   | Regra-matriz da responsabilidade tributária do artigo 135<br>do Código Tributário Nacional | 88  |
| 6     | TEMAS CORRELATOS   | 90  |
| 6.1   | Dissolução irregular da pessoa jurídica  | 90  |
| 6.1.1 | Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade<br>(PARR)                | 94  |
| 6.2   | Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ)                              | 99  |
| 6.3   | Averbação pré-executória   | 109 |
| 7     | CONCLUSÃO  | 113 |
|       | REFERÊNCIAS  | 116 |

## 1 INTRODUÇÃO

A ideia de segurança jurídica vem enraizada como forma de proteger, além da liberdade, a propriedade dos cidadãos que sofriam – e ainda sofrem – interferência do Estado, muitas vezes arbitrária. Daí a necessidade de se prever nas leis as formas de condutas desencadeadoras de deveres jurídicos.

Para melhor desenvolvimento do tema, o trabalho foi dividido em sete capítulos, incluídos nesse contexto a Introdução e a Conclusão da pesquisa.

Inicialmente, no capítulo 2, buscaremos fortalecer a imprescindível utilização dos princípios da legalidade, segurança jurídica, devido processo legal, contraditório e ampla defesa para a garantia do contribuinte contra abusos do poder de tributar. Assim, demonstraremos a correlação entre estes princípios constitucionais e a responsabilidade tributária de terceiros com poderes de administração.

Logo após, no capítulo 3, adentraremos o estudo da natureza da obrigação tributária e do crédito tributário, lembrando que, de acordo com a sistemática do Código Tributário Nacional, a obrigação não se confunde com o crédito tributário, visto que nasceriam em momentos diversos.

Analisaremos, também, o conceito e a utilização de fato gerador e hipótese de incidência, as formas de constituição do crédito tributário, verificando que a obrigação tributária também se constitui sem necessidade de atuação da Administração, revelando a pertinência de se estabelecer dúvida sobre a presunção de legitimidade dos atos administrativos assim como o momento em que deve ser considerado definitivamente constituído o crédito tributário.

No capítulo 4, a partir da premissa basilar de que a lei não pode atribuir a sujeição passiva a quem não tenha sido nitidamente narrado na referência constitucional, propusemo-nos a desenvolver o conceito da sujeição passiva no sistema jurídico brasileiro e as espécies de responsabilidade tributária previstas no CTN.

Adotaremos a classificação quanto à sujeição passiva no direito tributário em a) sujeição passiva direta: contribuinte; b) sujeição passiva indireta: substitutos e responsáveis; b.1) substituição: b.1.1) para trás/diferimento; b.1.2) para frente/progressiva; b.2) responsabilidade: b.2.1) por sucessão; b.2.2) de terceiros; b.2.3) por infrações.

Ainda no quarto capítulo, discorreremos brevemente sobre a responsabilidade por sucessão, destacando, a comercial; adentraremos os mandamentos da responsabilidade de terceiros prevista no art. 134 do CTN, registrando o seu caráter de subsidiariedade em razão de o credor ter que se certificar da impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte; finalmente, apresentaremos os conceitos da responsabilidade por infrações e algumas divergências.

A partir dessas considerações, adentraremos o capítulo 5, analisando que a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN é exclusiva e pessoal do terceiro com poderes de gestão. Estamos convictos de que a intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental, examinando que a lei infringida é a lei comercial ou civil, não a lei tributária.

Esclarecemos a possibilidade de visualizar duas regras matrizes tributárias, uma lícita e outra ilícita, concluindo ser do Fisco o ônus de provar a ocorrência da ilicitude por meio de competente procedimento administrativo prévio, para posterior inclusão do infrator na qualidade de corresponsável.

É a partir desse prisma que as normas de responsabilidade envolvendo o administrador devem ser interpretadas. Caso contrário, a intervenção no patrimônio particular é totalmente incompatível com as garantias constitucionais.

No capítulo 6, a proposta foi investigar alguns temas correlatos, como a dissolução irregular da pessoa jurídica e a manobra interpretativa a fim de caracterizá-la como 'fraude', além do Processo Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), procedimento que emprega o art. 135 do CTN de forma equivocada.

Em nossa exposição, analisaremos a aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) prevista no Código de Processo Civil (CPC), aludindo as decisões sobre a sua aplicação ou não às execuções fiscais na Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça; e, finalmente, comentaremos a inconstitucional averbação pré-executória, que tem o condão de garantir execução fiscal ainda não ajuizada.

Por fim, apontaremos as conclusões a que chegamos nesse estudo teórico, a respeito da responsabilidade de terceiros do art. 135, III, do CTN, no sentido de afastarmos o interesse meramente arrecadatário de responsabilização pessoal de gestores fora da hipótese legal, principalmente em razão das garantias constitucionais.

Com efeito, o objetivo do presente trabalho é demonstrar a aplicação alargada e distorcida da figura da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, por práticas de atos ilícitos cometidos pelos terceiros com poderes de gestão.

## 2 O PODER DE TRIBUTAR E SEUS LIMITES

Há muito persiste a afirmação de que o conceito fundamental de democracia se assenta na real participação do povo no exercício do poder, no sentido de que esse poder é exercido por alguém em nome de quem o elegeu. A humanidade civilizada tem feito questão de viver sob o Estado de Direito Democrático.

Por outro lado, como se sabe, os abusos do poder estatal praticados pela via legislativa são velhos conhecidos, até porque, o legislador, no mais das vezes, submete-se às pressões do governo, que dispõe de numerosos instrumentos para exercer influência sobre o parlamento. No Brasil, ousamos dizer que o próprio governo legisla.

Positivamente, pretendemos elaborar um estudo sobre o caminho mais adequado para a efetiva garantia do contribuinte contra abusos do poder de tributar com a indispensável utilização dos princípios da legalidade, segurança jurídica, devido processo legal, contraditório e ampla defesa mediante uma interpretação consentânea com a finalidade de cada um desses princípios constitucionais fundamentais.

De acordo com Dino Jarach<sup>1</sup>, significa a submissão dessas pessoas a normas tributárias do Estado, o que não implica um dever tributário, mas simplesmente um “estado de sujeição”.

A par disso, podemos dizer que o Estado se transforma no titular de um direito subjetivo tributário, frente às obrigações de dar, fazer ou não fazer. Demais disso, é mister que o “Estado encontrará a sua frente a comunidade em seu conjunto, ou seja, um conglomerado de sujeitos indeterminados”<sup>2</sup>.

É bom lembrarmos que o poder de tributar, ao mesmo tempo em que liberta o indivíduo de prestações pessoais junto ao Estado, o obriga pecuniariamente, desde que não prejudique a sua liberdade econômica. Diz-se que a tributação é o preço da liberdade individual e econômica<sup>3</sup>, preceito historicamente conhecido pelo poder de destruir, através da declaração proferida nos Estados Unidos no voto do *Chief Justice* John Marshall.

O controle jurisdicional diz respeito à legalidade que, em um Estado Democrático de Direito, está impregnada de todo um conteúdo axiológico, no que se

---

<sup>1</sup> JARACH, Dino. **El hecho imponible**. Buenos Aires: Depalma, 1959, p. 45.

<sup>2</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 9. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 253-254.

<sup>3</sup> TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos** – estudos em homenagem a Nelson Saldanha. Barueri: Manole, 2005, p. 464.

abarcam outros princípios constitucionais fundamentais, a que se deve submeter toda a Administração. A constitucionalidade pode prevenir leis ou atos violadores de garantias constitucionais que direta ou indiretamente protegem os contribuintes.

Por sua vez, a competência tributária diz respeito à gestão dos impostos, através do lançamento, liquidação e cobrança. Tal competência cabia originariamente à Administração, mas como é de conhecimento geral, e será demonstrado em capítulo posterior, atualmente é dividida com os contribuintes.

O Fisco se torna o polo positivo de uma relação na qual o polo negativo é um sujeito passivo. Apesar de a relação jurídica tributária consistir em determinados deveres do indivíduo submetido ao poder soberano estatal de exigir o imposto em total submissão, é certo que essa relação é – ou deveria ser – de direito e não de força.

A eficácia do direito funda-se na confiança que nutre a expectativa de segurança e de justiça. Na medida em que o Estado, maior responsável pela preservação da ordem jurídica, exerce o seu poder tributário de forma instável e desmedida, por certo fere o Estado Democrático de Direito.

Cabe lembrar que os princípios constituem o estatuto básico do contribuinte amparado pela CF/1988 e, nesse sentido,

cláusulas constitucionais não somente limitam diretamente o poder tributário mediante preceitos especificamente referidos a tributos, mas que também o fazem de forma indireta e quando garantem outros direitos, como por exemplo, o da propriedade, o de exercer comércios ou indústrias lícitas, o de transitar livremente pelo território do país, dentre outros<sup>4</sup>.

Tais observações levam à necessidade de melhor refletir acerca da relação formada entre o Fisco e o contribuinte. Apesar do afirmado na CF/1988, em razão do patente desenvolvimento de práticas arbitrárias, tanto por parte do legislador quanto da Administração Tributária, podemos admitir que a relação tributária não é uma relação estritamente jurídica.

Importante distinguirmos que o contribuinte é o devedor do imposto, e o sujeito passivo da relação jurídica fiscal é a pessoa em que se verifica o fato tributário, o pressuposto de fato ou o fato gerador do imposto, o titular da manifestação de

---

<sup>4</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 9. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009, p. 254.

capacidade contributiva que a lei tem em vista atingir e que, por isso, deve suportar o “desfalque patrimonial que o imposto lhe acarreta”<sup>5</sup>.

Vai daí que a invasão do direito público no âmbito do direito privado tem causado algumas distorções, principalmente em relação à arbitrariedade legislativa e à inobservância do princípio da legalidade.

José Casalta Nabais acredita que a relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco ainda se junta à terceira parte constituída pela coletividade, cujo interesse na relação jurídica tributária se mostra na legalidade dos atos tributários e nos atos de fiscalização enquanto suporte do dever de todos contribuírem para as despesas públicas de acordo com sua capacidade contributiva<sup>6</sup>. O conflito parece ser permanente, pois o pensamento do cidadão é o de que a parcela da arrecadação exigida pelo Estado é mal aplicada.

É por isso que, em um Estado Democrático de Direito, concebido como ordem jurídica legitimada pelo povo, com limites e fundamentos bem definidos, a Constituição Federal norteia não só a vida das pessoas, como também a atuação dos órgãos encarregados do exercício das funções estatais, quais sejam, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Em nossa análise, a supremacia constitucional é o único instrumento jurídico contra o arbítrio manifestado principalmente na atividade legislativa. É a CF/1988 que enumera os princípios fundamentais a fim de definir as relações e obrigar pessoas físicas e jurídicas, de direito público e privado, além do Estado.

Para Roque Antonio Carrazza<sup>7</sup>, “a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas”. Em rigor, a Constituição é o *limite* do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico.

Todavia, não é de hoje que a supremacia constitucional não é respeitada pelos defensores da Fazenda Pública quando sustentam teses convenientes para o aumento da arrecadação. São inúmeros os exemplos a serem citados de abusos do poder estatal praticados pelo legislador que muitas vezes cede às pressões e à influência do governo.

---

<sup>5</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 256.

<sup>6</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 244.

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 35.

Paulo Bonavides faz uma importante ressalva sobre o enfraquecimento da supremacia constitucional em casos de textos como o da Lei Maior brasileira:

Houve, efetivamente, essa mudança. Mas à acuidade crítica de muitos constitucionalistas, deslumbrados com essa portentosa variação, escapou aquele aspecto desintegrativo dos fundamentos jurídicos da ordem constitucional que tem acompanhado de perto a crise das Constituições, contribuindo largamente a desprestigiá-las e desvalorizá-las como formas clássicas idôneas para afiançar o exercício de poderes limitados nos rígidos moldes de um Estado de direito, protetor das liberdades humanas. A Constituição – plano ou programa de política econômica posto no ponto mais alto da escala hierárquica dos valores políticos – desvirtua e desfigura o sentido tradicional das Constituições, compreendidas fundamentalmente pelo aspecto jurídico, que urge salvaguardar. Nos países socialistas, por exemplo, a Constituição tem mais valia sócio-econômica do que propriamente jurídica, é mais um instrumento programático de governo do que um esquema de repartição de competências entre órgãos do poder, harmônicos e independentes, ou de atribuição de direitos no sentido tradicional das Constituições ocidentais<sup>8</sup>.

Percebemos, assim, que a questão acaba trazendo à tona a falta de adequada garantia do contribuinte contra abusos do poder de tributar, se fazendo necessária a utilização dos princípios constitucionais fundamentais que refletem diretamente no âmbito das relações de tributação.

Não se trata de adentrarmos o tema da garantia constitucional à propriedade, apresentado no art. 5º, *caput*, e inciso XXII da CF/1988, mas de incontornável necessidade de respeito aos direitos subjetivos dos particulares, de acordo com os valores constitucionais do ordenamento jurídico, sem os quais não se poderia falar em segurança jurídica.

A responsabilização é aplicada diariamente sem elementos que indiquem a ocorrência de infração à legislação tributária, sem qualquer produção de provas e do exercício do contraditório, independentemente dos advindos efeitos patrimoniais.

Desenvolvendo a ideia, todos deveriam ter em mente que o texto constitucional supera qualquer discussão sobre o significado dessa garantia, não cabendo a intenção do legislador. Hugo de Brito Machado, ao analisar a importância da supremacia constitucional como garantia do contribuinte, destaca exemplos trazidos de países como Itália e Portugal:

---

<sup>8</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 32.

Na Itália, Uckmar ressalta a importância da supremacia constitucional afirmando que a Constituição italiana contém algumas normas concernentes, especificamente, à matéria tributária, e se reportando a manifestações da Corte Constitucional daquele País, assim:

El art. 53 de la Constitución aparece, en definitiva, aplicado assiduamente em correlación al art. 3 (que postula el principio de la 'igualdad'). Recuerdo particularmente las sentencias por las cuales la Corte há declarado

- a) Inconstitucionales las normas que, a los fines del impuesto a las ganancias de las personas físicas (DPR, 29 de septiembre de 1973, n. 597), sancionaban el denominado cúmulo de los réditos de los cónyuges no legal ni efectivamente separados (Corte Const., 14 de julio de 1976, n. 179);
- b) inconstitucionales las normas que a los fines de los impuestos comunales sobre el incremento del valor de los inmuebles (D.P.R., 26 de octubre de 1972, n. 643), no obstante que sujetaba a tributación incrementos de valores formados en largos períodos de tiempo (hasta diecisiete años y aún más ), "no preveían correctivos adecuados a la diversidad de los períodos de formación, es decir, a fines de obviar las consecuencias manifestamente inícuas que, en el largo período, se derivarían de una variación más amplia del signo monetario" (Corte Const., 8 de noviembre de 1979, n. 126); e
- c) inconstitucionales las normas que, a los fines del impuesto local sobre los réditos (D.P.R., 29 de septiembre de 1973, n. 579 hoy suprimido), excluían del tributo sólo a los réditos de trabajo dependiente y no a aquellos que derivaban del trabajo autónomo, no asimilables al rédito de empresa (Corte Const., 26 de marzo de 1980, n. 42).<sup>9</sup>

Em Portugal já de algum tempo podem ser anotadas manifestações a respeito da supremacia constitucional e sua importância em matéria tributária. É sabido que o fato gerador da obrigação tributária deve ser um signo presuntivo de capacidade contributiva. Deve ser um indício que autoriza a presunção de capacidade econômica para o pagamento do tributo. Cardoso da Costa, embora afirme a liberdade do legislador para a escolha desse fato indício de capacidade contributiva, aponta o limite que a este se impõe, doutrinando com propriedade:

Qual seja ele para cada imposto é coisa evidentemente dependente da escolha que o legislador faça. O que a este respeito cabe sublinhar é que o legislador detém nesta matéria ampla liberdade, podendo, em princípio, arvorar qualquer facto ou situação da vida real em índice da capacidade contributiva dos cidadãos e ligar-lhe consequentemente uma obrigação de imposto. O legislador determinar-se-á, fundamentalmente, por considerações extrajurídicas – em considerações de ordem econômica, política e técnica, como a estrutura econômica, as necessidades financeiras, o peso da opinião pública – mas sempre *terá de respeitar, em todo o caso, os limites constitucionais que depara*, e que são sobretudo os decorrentes do princípio da igualdade tributária, [...] <sup>10</sup> (grifo nosso).

A CF/1988, por outro lado, deixou de seguir os modelos das Constituições italiana e portuguesa, que se limitam a tratar da propriedade nos capítulos das relações econômicas, inserindo o tema não só como uma liberdade fundamental, mas também ligada ao interesse social e valores da ordem econômica. Tal fato, por si só,

<sup>9</sup> UCKMAR, Victor. La tutela del contribuyente frente a la Corte Constitucional italiana y a la Corte de Justicia Europea. Revista Tributária e de Finanças Públicas n. 34/12, São Paulo, RT, set.-out. 2000. In: MACHADO, Hugo de Brito. Doutrinas Essenciais Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito (org.) São Paulo, **Revista dos Tribunais**, v. 1, 2011, p.190-191.

<sup>10</sup> COSTA, José Manuel M. Cardoso da. **Curso de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1972, p. 266.

já deveria afastar a expropriação forçada de bens do contribuinte, ou seja, a execução por parte da Administração Fazendária.

Tal circunstância revela, a toda evidência, que se algum Estado de Direito, especialmente quando democrático, negligencia, começa a regredir, seguindo o caminho inverso da história da civilização, comete frequentes abusos na seara tributária, como a riqueza arbitrária de bens.

Tercio Sampaio Ferraz Junior dá especial relevo a esta cláusula, que mostra

a passagem, marcadamente visível na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional num Estado de Direito, para o chamado 'Estado Social'. Naquele assinala-se a postura individualista abstrata, o primado da liberdade no sentido negativo, da segurança formal da propriedade privada [...] neste, percebe-se que a extensão do catálogo dos direitos fundamentais na direção dos direitos econômicos, sociais e culturais, a consideração do homem concretamente situado, o reconhecimento de um conteúdo positivo de liberdade, a complexidade de processos e técnicas de atuação do Poder Público, a transformação consequente dos sistemas de fiscalização da constitucionalidade e da legalidade. Esta passagem, porém, não deve significar a exclusão do primeiro pelo segundo, mas a sua transformação naquilo que a Constituição de 1988 chama de 'Estado Democrático de Direito'<sup>11</sup>.

Apesar da reconhecida importância, tendo em vista a atual arbitrariedade legislativa, não cabe, no escopo deste estudo, tecermos maiores considerações sobre as discussões vistas no século XX, acerca das liberdades individuais e o destino da sociedade democrática, realizada por meio do Estado de Direito.

Portanto, o chamado 'Estado Democrático de Direito' implica uma conformação do princípio da segurança jurídica em que, de um lado, sejam mantidos clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da legalidade, porquanto tal Estado deve erigir sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão de todos<sup>12</sup>, e, de outro lado, seja garantida ao Estado a flexibilidade para alcançar a finalidade buscada pela política tributária ideal.

Não é de hoje que o Brasil é conhecido por ser detentor de um dos piores sistemas tributários, em razão de ser injusto, elevado e oferecer uma péssima qualidade de serviço público. A multiplicação de obrigações e de exigências desnecessárias e onerosas acabam por retirar a competitividade brasileira. A

---

<sup>11</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Congelamento de preços – tabelamentos oficiais. *Revista de Direito Público*, jul.-set. 1989, p. 80-81. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. II Congresso Nacional de Estudos Tributários, IBET. São Paulo: Noeses, 2005, p. 382.

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 42.

ineficiência e o desperdício são dominantes na Administração Pública, principalmente no poder coativo do Fisco de perseguir judicialmente o devedor e executar seus bens.

A sociedade precisa compreender que o monopólio da coercibilidade não é do Estado, mas da Constituição Federal que o autoriza agir e tributar nos limites previamente delineados.

De modo categórico, no estabelecimento de limitações, na realização de poderes e faculdades, em todos os campos da atividade da Administração Pública, entendemos que a sociedade não pode continuar a aceitar as ingerências efetuadas na propriedade de terceiros com poderes de gestão.

## 2.1 Princípio da legalidade tributária

A submissão do Estado às regras jurídicas é uma das características mais importantes do Estado de Direito e do princípio da legalidade, indissociável do seu conceito.

O princípio da legalidade da tributação tem suas raízes no constitucionalismo inglês. Cláudio de Cicco, ao proferir ensinamentos sobre o pensamento jurídico liberal, considera:

Em 1688, pela Declaração dos Direitos (*Bill of Rights*), punha-se fim à ditadura. Entretanto, para evitar sobressaltos puritanos, o Parlamento determinava que nunca poderia ser rei da Inglaterra um católico. Com isso, garantia-se a sobrevivência da Igreja Anglicana, sem ceder aos radicalismos. Insatisfeitos, muitos puritanos passaram a emigrar para as colônias inglesas da América do Norte.

Concomitantemente, as teses do filósofo John Locke (1632-1704), na sua obra *Dois Tratados sobre o Governo*, começavam a ser aceitas: não se conceberia mais o poder do rei como executivo e legislativo ao mesmo tempo. A divisão de poderes nascia: o rei era detentor da chefia do Estado, o Parlamento governava a Inglaterra, sendo suas atribuições as legislativas. O Poder Executivo era exercido pelo primeiro-ministro, com voto de confiança do Parlamento. Esse regime, o Parlamentarismo, até hoje vigora naquele país.

Foi de John Locke que Montesquieu extraiu a ideia que defenderia posteriormente na França, somando ao Executivo e ao Legislativo o Poder Judiciário, dos Tribunais, consumando a reformulação do Estado Moderno, com três Poderes autônomos<sup>13</sup>.

A base do princípio da legalidade está contida nos ideais da Revolução Francesa que resultaram na “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão”. As imposições tributárias devem estar autorizadas em lei, mas a lei elaborada pelo Poder

---

<sup>13</sup> DE CICCIO, Cláudio. *História do direito e do pensamento jurídico*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 184.

Legislativo, através de seus integrantes que possuem caráter representativo. O tributo deve ser consentido pelo povo através de seus representantes nos parlamentos.

Retornemos à velha sabedoria e à eterna atualidade de Maquiavel: “Como sabemos, pode-se lutar de duas maneiras: pela lei e pela força. O primeiro método é próprio dos homens; o segundo, dos animais”<sup>14</sup>.

O interesse público, tal como fixado no ordenamento jurídico, há que ser perseguido na forma determinada pela Constituição e pelas leis, o que significa que a atividade do Estado não está sujeita apenas à lei, mas a todo ordenamento jurídico em uma hierarquia de normas.

Portanto, em sua formulação clássica, o princípio significa que apenas a lei, emanada dos representantes do povo, pode instituir o tributo, descrevendo a hipótese de incidência em sua totalidade, com todos os seus aspectos. Com efeito, o art. 1º, parágrafo único, da Constituição Federal, dispõe: “Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Apenas para não deixar margem a ambiguidades, a lei é fonte da obrigação tributária, que surge com a sua incidência, e não por força de atos normativos infralegais ou de acordo de vontades. Por isso, dizemos obrigação *ex lege*.

Paulo de Barros Carvalho, ao comentar a definição de tributo constante no CTN, art. 3º, é categórico ao afirmar a irrelevância da vontade das partes:

Ao mencionar *instituída em lei*, de certo que se pretendeu afastar as chamadas obrigações convencionais, que teriam fulcro, invariavelmente, numa convergência de vontades. Com isso, entretanto, abraça o legislador do Código Tributário a clássica divisão das obrigações em *ex lege* e *ex voluntate*, consoante irrompam da lei ou da vontade das partes. Essa, aliás, é a explicação que encontramos frequentemente nas elaborações da doutrina e com ela não concordamos. O primado da legalidade, que se irradia por todos os segmentos da ordem jurídica brasileira, alcança qualquer comportamento obrigatório, comissivo ou omissivo. E, se por acaso, não fosse suficiente, haveria ainda o princípio específico, dirigido diretamente ao campo dos tributos. Sendo assim não há de imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam *ex lege*. Algumas requerem, de fato, a presença do elemento “vontade” na configuração típica do acontecimento, enquanto outras não. Entre as derradeiras estão os liames jurídico-tributários<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> MAQUIAVEL. **O Príncipe** – comentado por Napoleão Bonaparte. Tradução de Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 102.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 26-27.

O objetivo primordial do direito é normar a conduta, criando direitos e deveres. A relevância do princípio da legalidade representa garantia fundamental tanto do administrador como do administrado (contribuinte).

Renato Lopes Becho corrobora com suas lições: “por ser uma relação de direito público interno, a legalidade é um aspecto forte na tributação. A obrigação tributária é notadamente firmada na lei (*ex lege*), determinada pela lei”<sup>16</sup>.

A legalidade tributária constitui garantia fundamental do contribuinte. É, portanto, cláusula pétrea. No art. 5º, II, da CF/1988, temos: “II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Na verdade, tão grande o valor atribuído ao princípio da legalidade para o campo do direito tributário, que a Constituição reafirmou a sua presença nas relações jurídico-tributárias, iniciando as limitações do poder de tributar:

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;  
[...].

Roque Antonio Carrazza acabou recebendo nossa especial atenção no tocante ao princípio da legalidade, tanto pela profundidade pela qual encarou o tema quanto pela didática:

Insistimos em que, no campo tributário, o *princípio da legalidade*, veiculado, em termos genéricos, no art. 5º, II, da CF, teve seu conteúdo reforçado pelo art. 150, I, do mesmo Diploma Magno. Este dispositivo, ao prescrever não ser dado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”, deixou claro que qualquer exação deve ser instituída ou aumentada não simplesmente com base em lei, mas *pela própria lei*. Noutras palavras, o tributo há de nascer diretamente da lei, não se admitindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou, mesmo, aumentá-lo.

[...]

Portanto, é o Poder Legislativo que determina os rumos da tributação, desde que, no entanto, se submeta aos princípios constitucionais que a informam [...] e leve em conta o direito fundamental dos contribuintes a uma vida digna [...].

Incontroverso, pois, que a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública (nacional, estadual, municipal ou Distrito Federal) só poderá ser validamente realizada se houver uma lei que a autorize. O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco. O tributo subsume-se a esse princípio constitucional<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 72.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 275-277.

De fato, o art. 150, I, da CF/1988, é a grande garantia dos contribuintes a fim de não suportarem sacrifícios que atinjam sua liberdade e propriedade, além daqueles definidos em lei. Ademais, sob a perspectiva estrita, é compreendido como principal garantidor da segurança jurídica.

O art. 97 do CTN também evidencia o princípio constitucional da legalidade tributária ao afirmar que somente a lei pode estabelecer a instituição, a extinção, a majoração e a definição do fato gerador da obrigação tributária.

Nesse sentido, a fim de explicar o motivo de o princípio da legalidade ser entendido sob uma perspectiva estrita, discorre Roque Antonio Carrazza, ao citar Pietro Virga:

Concordamos, pois, com Pietro Virga quando leciona que a tributação encontra três limites, a saber:

I – a *reserva de lei*: o tributo só pode ser criado por meio de lei. É princípio fundamental que nenhuma exação pode ser exigida sem autorização do Poder Legislativo (*no taxation without representation*);

II – a *disciplina de lei*: não basta que uma lei preveja a exigência de um tributo, mas, pelo contrário, deve determinar seus elementos fundamentais, vinculando a atuação da Fazenda Pública e circunscrevendo, ao máximo, o âmbito da discricionariedade do agente administrativo;

III – os *direitos que a Constituição garante*: a tributação, ainda que se perfaça com supedâneo na lei, não pode contrastar com os direitos constitucionais assegurados<sup>18</sup>.

Colacionamos tal posicionamento para afirmar que o princípio da legalidade significa não apenas a necessidade de lei para exigir ou aumentar tributos (formulação clássica mencionada acima), mas também a tipicidade e o limite de conteúdo constitucional. Senão vejamos.

O primeiro limite relacionado ao princípio da legalidade refere-se à necessidade de reserva de lei formal. Assim, somente a lei poderá criar tributo, como ato próprio do Poder Legislativo.

Como prelecionava Hans Kelsen<sup>19</sup>, “as normas jurídicas por seu lado não são juízos, isto é, enunciados sobre um objeto dado ao conhecimento. Elas são antes, de acordo com o seu sentido, mandamentos e, como tais, comandos imperativos”.

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 290.

<sup>19</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

Pensamos que não há necessidade de nos debruçarmos na legalidade do sistema kelseniano para concordarmos que toda a atividade pública relacionada à tributação deve ser implacavelmente autorizada por uma lei.

Apesar da relativização da lei em virtude da crise do positivismo, entendemos que o princípio da legalidade ainda revela uma das maiores ferramentas à limitação dos poderes do Estado.

Na verdade, o mestre espanhol Fernando Sainz de Bujanda teceu uma série de argumentos afirmando que a legalidade tributária não estaria em crise, mas passando por um processo de adaptação à realidade contemporânea. Portanto, o momento estaria marcado pela reabilitação do princípio da legalidade contemporânea<sup>20</sup>.

Temos consciência de que os tempos mudaram, ainda assim, a necessidade de fomentar o funcionamento estatal não pode fazer crer que a legalidade deva ser colocada de lado, em prol do exercício normativo pelo Poder Executivo. Pelo contrário, trata-se de séria questão que merece ser adequadamente digerida pelos estudiosos do direito. Como dito na Introdução deste Capítulo, nada mais atual do que a reflexão trazida por Fernando Sainz de Bujanda a respeito da crescente tendência da elaboração “legislativa” pelo Poder Executivo.

Em seguida, o segundo limite determinado pelo princípio da legalidade está relacionado à disciplina da lei. A própria lei deverá estabelecer rigorosamente todos os elementos fundamentais de um tributo, tipificando exhaustivamente os fatos cotidianos que poderão dar nascimento à respectiva incidência, a fim de evitar que o legislador introduza critérios subjetivos.

Tal como ocorre no direito penal, a subsunção do fato à norma deve ser completa, isto é, o evento ocorrido na vida real precisa satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese normativa, sob o risco de não se configurar a incidência.

Alberto Xavier, conhecido por tratar em sua obra o princípio da tipicidade tributária atrelado ao princípio da legalidade, ressaltou a proximidade entre o direito tributário e o direito penal:

---

<sup>20</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. 50 Semanas de Estudios de Derecho Financiero. **II Semana de Estudios de Derecho Financiero** (enero, 1954). Madrid: Fundación para la promoción de los estudios financeiros, 2006, p. 130.

A tipicidade repele assim a tributação baseada num conceito geral ou cláusula geral de tributo, ainda que referido à capacidade econômica, da mesma forma que em Direito Criminal não é possível a incriminação com base num conceito ou cláusula geral de crime. Ao invés do que sucede, por exemplo, com o ilícito disciplinar, os crimes e os tributos devem constar de uma tipologia, ou seja, devem ser descritos em tipos ou modelos que exprimam uma escolha ou seleção do legislador no mundo das realidades passíveis, respectivamente, de punição ou tributação<sup>21</sup>.

Já Roque Antonio Carrazza<sup>22</sup> se atreve a dizer que a tipicidade do direito tributário seria até mais rigorosa do que a tipicidade do direito penal em razão da subjetividade na aplicação da pena.

Ora, sendo a lei tributária, de imposição, em que seu autor é também beneficiário e executor (sujeito ativo da relação tributária), é evidente que cabe ao sujeito passivo proteger a lei, razão pela qual deve indicar todos os elementos capazes de deflagrar a obrigação tributária pela incidência do tributo.

Paulo de Barros Carvalho, ao explanar sobre o princípio da estrita legalidade, pontua:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária* [...]<sup>23</sup>.

Logo, o princípio da tipicidade determina que o tributo somente poderá ser exigido pelo Estado quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária.

O terceiro e último limite é a vinculação entre a tributação e os direitos garantidos pelo texto constitucional. A tributação, além de encontrar fundamento na lei editada pelo órgão legislativo de pessoa política competente, deverá sempre observar os direitos constitucionais.

Por força dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, o surgimento da obrigação tributária depende de que se realize em concreto aquela hipótese prevista abstratamente na lei de incidência do tributo. Nesses termos, “As

<sup>21</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978, p. 83-84.

<sup>22</sup> “Aliás, a tipicidade, no direito tributário, é, por assim dizer, mais rigorosa do que no próprio direito penal. Neste, a lei confere ao julgador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo. Já, naquele, a lei indica, peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão”. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 292.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.158.

leis só são válidas quando produzidas dentro da Constituição e, além disto, de acordo com seus grandes princípios”<sup>24</sup>.

Conforme observamos, o princípio da legalidade tributária estrita acaba por proteger a segurança jurídica do sistema tributário brasileiro, uma vez que não só estabelece a reserva de lei para a instituição ou majoração de tributos, como também encerra a necessidade de que todos os elementos da obrigação tributária estejam tipificados.

O que estamos a dizer é que para a correta aplicação do princípio da legalidade é imprescindível um sistema jurídico de estruturação sólida. Dito de outra forma, tendo em vista a separação dos poderes, a criação dos tributos somente poderá se dar mediante norma editada pelo Poder Legislativo por meio de um processo constitucional e, excepcionalmente, pelo Poder Executivo. No caso, a CF/1988 é um grande avanço que, se reproduzida, aperfeiçoaria os Poderes.

Em suma, entendemos que a legalidade possui natureza jurídica de princípio<sup>25</sup> que só pode ser relativizado nos casos previstos pela Constituição. Isto porque o direito tributário é incompatível com a técnica das presunções absolutas.

Com estas derradeiras considerações, temos por demonstrado que o Estado de Direito consagra o postulado do princípio da legalidade que se traduz na confiança da lei como instrumento de limitação do poder e da garantia do direito de propriedade e de liberdade, no direito tributário. Assim, é vedado ao Poder Judiciário criar situação de tributação inexistente no ordenamento jurídico.

## 2.2 Princípio da segurança jurídica

Definir segurança jurídica não é tarefa fácil. A sua ampla utilização pela doutrina e pela jurisprudência, ao mesmo tempo em que lança luzes sobre o conceito, também acaba por dificultar o acesso à sua estrutura funcional.

Para Heleno Taveira Torres, a proposta de definição do princípio-garantia de segurança jurídica é extremamente complexa em razão da expressão assumir múltiplas qualificações e significados:

---

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 282.

<sup>25</sup> Renato Lopes Becho de forma convicta ao concluir que a legalidade é um princípio: “O princípio da legalidade é um valor constitucional, acima da disponibilidade do legislador, que controla a produção legislativa em sua substância, em sua materialidade, impondo que as leis veiculem comandos normativos que atendam aos anseios de paz social, protegendo os diversos grupos [...]”. BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 361.

Segurança jurídica é uma expressão polissêmica e pode ser concebida como “fim” do direito ou “função” do Estado. Pode vir considerada como um valor suprapositivo, prévio à própria ordem jurídica, ou fundamento de legitimidade (ao gosto dos jusnaturalistas); pode coincidir com o conteúdo da certeza do direito, entendida como expressão da legalidade (positivismo), pode ser compreendida como um conceito vazio, em um modo finalista de conceber a segurança judicial; apresentar-se como decorrência da confiança em um procedimento lógico-racional de construção dos seus conteúdos ou integrar-se ao sistema jurídico<sup>26</sup>.

De fato, encontramos doutrina e jurisprudência se referindo à segurança, tanto sem a sua qualificação jurídica, no sentido de “certeza, confiança, infalibilidade”, quanto como conjunto de garantias constitucionais-tributárias.

Todos que se debruçam sobre o tema aprendem com as lições de Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que se trata de verdadeiro sobreprincípio, pressuposto de construção de qualquer ordem jurídica em Estados de Direito. Mister se faz repor no devido lugar essa magna diretriz, eixo em torno do qual gravitam todos os demais princípios.

Há “princípios” e “sobreprincípios”, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras. Vejamos logo um exemplo: a segurança jurídica não consta de regra explícita de qualquer ordenamento. Realiza-se, no entanto, pela atuação de outros “princípios”, tais como o da legalidade, o da irretroatividade, o da igualdade, o da universalidade de jurisdição etc. Na sua implicitude, é um autêntico “sobreprincípio”, produto da presença simultânea dos cânones que o realizam<sup>27</sup>.

Os atos dos poderes estatais, especialmente em matéria tributária, devem seguir o dinamismo necessário para que se evite violar os direitos fundamentais dos contribuintes, além de manter o equilíbrio. A segurança jurídica é, portanto, o pilar para sustentar a manutenção das garantias individuais e as limitações do poder de tributar.

José Souto Maior Borges observa que “segurança é direito e garantia fundamentais, não sendo possível desconsiderá-la em qualquer nível de aplicação infraconstitucional, isto é, nas leis e regulamentos fiscais e até nos atos de execução”<sup>28</sup>.

<sup>26</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 192.

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**, n. 55, jan.-mar. 1991, p. 150.

<sup>28</sup> BORGES, José Souto Maior. Segurança jurídica: sobre a distinção de competências fiscais para orientar e atuar o contribuinte. **Revista de Direito Tributário**, n. 100/20.

Não foi por outra razão que José Joaquim Gomes Canotilho afirmou:

O homem necessita de uma certa segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão<sup>29</sup>.

O constitucionalista português reitera que a segurança jurídica reconduz-se ao princípio da determinabilidade de leis, expresso na exigência de leis claras e densas, e ao princípio da proteção da confiança, traduzido na exigência de leis tendencialmente estáveis, ou, pelo menos, não lesivas da previsibilidade e calculabilidade dos cidadãos relativamente aos efeitos jurídicos<sup>30</sup>.

Pois bem. Fundamentando e dando sentido a diversas das limitações constitucionais do poder de tributar, podemos dizer que o princípio da segurança jurídica atua como sobreprincípio em matéria tributária, através de garantias que asseguram a certeza do direito na seara de regulamentação das relações com a Administração.

Celso Antônio Bandeira de Mello anota:

Convém recordar que o Estado de Direito é a consagração jurídica de um projeto político. Nele se estratifica o objetivo de garantir o cidadão contra intemperanças do Poder Público, mediante prévia subordinação do poder e de seus exercentes a um quadro normativo geral e abstrato cuja função precípua é conformar *efetivamente* a conduta estatal a certos parâmetros estabelecidos como forma de defesa dos indivíduos<sup>31</sup>.

O contribuinte tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos, de maneira a ser protegido do arbítrio e do abuso de poder fazendário.

Geraldo Ataliba assinalou a segurança jurídica em inúmeros princípios:

Em primeiro lugar surge, como expressão da segurança jurídica, o princípio da legalidade, inscrito no inciso II, com todo risco e amplo conteúdo que o peculiariza no contexto de nossas instituições. Mas também, o princípio assegurador da estabilidade das relações jurídicas – consagrado no inciso XXXVI –, que garante até mesmo contra a obra do legislador, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Aí o fulcro essencial da

<sup>29</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 370-372.

<sup>30</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 370-372.

<sup>31</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Controle judicial dos atos administrativos. **Revista de Direito Público** n. 65/27.

segurança dos direitos, que encontra também expressão maiúscula no preceito da universalidade da jurisdição – inscrito no inciso XXXV –, de acordo com o qual o mesmo legislador pode excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão do direito individual praticada pelo Estado, mediante seus agentes, seja a que título for. Por último, é ainda expressão imediata desse princípio a norma segundo a qual a lei assegurará aos acusados ampla defesa ao lado da exclusão de foros privilegiados e tribunais de exceção, salvo as hipóteses de foro especial [...]. Este conjunto harmônico de princípios é a fiel tradução do significado da segurança jurídica [...]<sup>32</sup>.

Concordamos, pois, estar explicitado na Carta Magna que o Estado, por qualquer de seus Poderes, deve não só reconhecer e considerar invioláveis os direitos constitucionais, como também garanti-los.

Apenas o realizador do fato imponível –regra geral – deve ter seu patrimônio diminuído como consequência da tributação. Afinal, a tributação deve desenvolver-se dentro dos limites traçados pela Constituição Federal, respeitando os direitos e as garantias do contribuinte.

Convém salientarmos que a CF/1988, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, indicou a regra matriz de cada tributo, não sendo dado às pessoas políticas desvirtuá-la, escolhendo um sujeito passivo não indicado na Lei Maior.

Misabel de Abreu Machado Derzi bem pontuou acerca da segurança jurídica ter o dever de prestigiar o sistema jurídico ou a sociedade, pois mesmo quando voltada ao Estado, deve-se entender Estado de Direito enquanto sistema, e não Estado-Fiscal:

O princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração Pública, ao Poder Legislativo e Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança<sup>33</sup>.

O Estado, como ente político, goza de uma posição de superioridade em relação à sociedade. Nas palavras de Misabel de Abreu Machado Derzi:<sup>34</sup> “é notável a relação de dependência do cidadão em face do Estado em seus atos de intervenção e de regulação, de modo que o Ente estatal tem mais recursos, e muito

<sup>32</sup> ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 181-182.

<sup>33</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 604.

<sup>34</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 605.

mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção”.

O que está a se dizer é que os tribunais superiores deveriam aplicar a segurança jurídica sob o enfoque do sistema jurídico ou em prol da sociedade, contribuintes sujeitos passivos das obrigações *ex lege*, e não voltada à preservação do Estado como ente político (União, Estados e Municípios).

Conforme demonstraremos de forma mais clara adiante, quando a hipótese de incidência é incompleta, ou seja, não descreve exhaustivamente o “tipo tributário”, a exação não poderá ser exigida.

Para que a ideia não se perca, princípio ou sobreprincípio, temos que a segurança jurídica é a razão de ser de todos os demais vetores prestigiados pela Constituição. De fato, o princípio da legalidade existe para que se possa ter segurança jurídica; só se valoriza o direito de propriedade para garantir a segurança jurídica.

Os vetores e diretrizes constitucionais destinam-se a preservar a segurança jurídica. Essa ideologia reflete a máxima tutela, contrapondo liberdade e propriedade do indivíduo à intervenção autoritária do Estado, exaltando-se o aspecto de garantia, mediante destaque de um núcleo essencial que não pode ser abolido pela legislação inferior.

Isso porque as pessoas têm o direito subjetivo de só serem consideradas sujeitos passivos de tributos previstos, expressa ou implicitamente, na Constituição Federal e, após a realização do fato imponível, a prática do lançamento e a regular notificação do ato administrativo.

Em linhas gerais, chegamos à conclusão de que a segurança jurídica está vinculada às noções de sobreprincípio norteador do ordenamento jurídico e princípio garantidor dos direitos fundamentais concernentes às relações tributárias.

### **2.3 Princípio do devido processo legal**

Antes de analisarmos o princípio do devido processo legal no direito brasileiro, principalmente sua relevância no âmbito tributário em razão do conflito entre Estado e indivíduo, entendemos ser de grande valia trazermos sua breve importância histórica.

Como sabemos, a cláusula do devido processo legal tem origem remota na Magna Carta de João Sem Terra, assinada em 15 de junho de 1215. Trata-se do

primeiro documento formal a estabelecer historicamente alguma limitação em face do governo, referindo-se à *law of the land*. Daí sua extrema relevância, conforme se vê no trecho seguinte extraído do documento:

Nenhum homem livre poderá ser detido ou preso, nem que se lhe retirem bens, nem declarado fora da lei, nem prejudicado por qualquer outra forma, nem se procederá e nem se ordenará que se proceda contra ele, senão em virtude de um processo legal e em conforme com a lei do País<sup>35</sup>.

O termo *due process of law*, hoje consagrado, foi utilizado somente na lei inglesa de 1354, baixada no reinado de Eduardo III, denominada *Statute of Westminster of the Liberties of London*. Todavia, há quem acredite que o devido processo legal tenha origem mais antiga:

Se começarmos a espiolhar muito o instituto do devido processo legal, que hoje se acha formalmente inserto em nossa Constituição Federal (art. 5.º, inc. LIV), veremos que ele se remonta a mais de 5 séculos antes da era cristã. Na “Antígona” de Sófocles, peça estreada em Atenas, presumidamente no ano de 441 a.C., já se invocavam determinados princípios morais e religiosos, não escritos, que podiam ser opostos à tirania da lei<sup>36</sup>.

Como se observou, a origem do princípio é inglesa, mas a partir do século XVII, o princípio do devido processo legal começou a obter importância também em território americano.

A V Emenda veio a dispor: “No person shall [...] be deprived of life, liberty or property, *without due process of law*”<sup>37</sup>. Em meados do século XIX, a XIV Emenda estendeu a obrigatoriedade de sua observância também aos Estados federados.

Atualmente, a cláusula do devido processo legal encontra-se nas emendas V e XIV da Constituição Americana, conforme destacamos:

**Article V** (Amendment 5 – Rights of Persons)

No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, **nor be deprived of life, liberty, or**

<sup>35</sup> Na época, ainda não havia referência à expressão *due process of law*.

<sup>36</sup> Adhemar Ferreira Maciel, na época Ministro do Superior Tribunal de Justiça. MACIEL, Adhemar Ferreira. **Revista dos Tribunais 100 anos**. Doutrinas Essenciais de Processo Civil. WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (org.). São Paulo: RT, v.1, p. 229.

<sup>37</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e *due process of law***. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 16.

**property, without due process of law;** nor shall private property be taken for public use, without just compensation.

**Article XIV** (Amendment 14 – Rights Guaranteed: Privileges and Immunities of Citizenship, Due Process, and Equal Protection)

1: All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the State wherein they reside. No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; **nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law;** nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws (grifos nossos)<sup>38</sup>.

Sobremais, a raiz do princípio é de índole eminentemente processual. Pode-se afirmar que seu embrião está ligado à ideia de processo ordenado (*orderly proceedings*), como anota Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>39</sup>.

Calham, a propósito, as observações reconhecidas pelo autor de que com a nação norte-americana, é que surgiu o “primeiro governo limitado por uma lei básica em todas as esferas – legislativa, executiva e judiciária – em que se desdobrava sua soberania. A Constituição americana de 1787 é a síntese dessas limitações quanto à estrutura política do regime (federação e república), à tripartição dos poderes e à garantia dos direitos individuais (o *Bill of Rights* apenso à Constituição, nas dez primeiras emendas)”<sup>40</sup>.

Apesar da legítima supremacia constitucional, um problema despontava: de que maneira controlar os atos legislativos atribuídos ao Poder Judiciário?

É dentro desse contexto histórico-evolutivo que avulta em importância o princípio do *due process of law*, pois, conforme adverte Antonio Roberto Sampaio Dória:

A busca de preceito constitucional explícito, para servir de veículo de atuação a todo um indefinido e indefinível corpo de ‘leis naturais’ não tardou em

<sup>38</sup> EMENDA V: Ninguém será detido para responder por crime capital, ou outro crime infamante, salvo por denúncia ou acusação perante um Grande Júri, exceto em se tratando de casos que, em tempo de guerra ou de perigo público, ocorram nas forças de terra ou mar, ou na milícia, durante serviço ativo; ninguém poderá pelo mesmo crime ser duas vezes ameaçado em sua vida ou saúde; nem ser obrigado em qualquer processo criminal a servir de testemunha contra si mesmo; nem ser privado da vida, liberdade, ou bens, sem processo legal; nem a propriedade privada poderá ser expropriada para uso público, sem justa indenização. EMENDA XIV (1868) Seção 1. Todas as pessoas nascidas ou naturalizadas nos Estados Unidos e sujeitas a sua jurisdição são cidadãos dos Estados Unidos e do Estado onde tiver residência. Nenhum Estado poderá fazer ou executar leis restringindo os privilégios ou as imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos; nem poderá privar qualquer pessoa de sua vida, liberdade, ou bens sem processo legal, ou negar a qualquer pessoa sob sua jurisdição a igual proteção das leis (tradução nossa). EUA. **Senado**. Disponível em: [https://www.senate.gov/civics/constitution\\_item/constitution.htm](https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm). Acesso em: 06 jun. 2020.

<sup>39</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e due process of law**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.13.

<sup>40</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e due process of law**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 23-24.

deparar com o único dispositivo da Constituição, que se prestava idoneamente a essa finalidade, a cláusula *due process of law*<sup>41</sup>.

Daí porque a cláusula *due process of law* constitui-se no principal canal de controle dos atos do Legislativo, pelo Poder Judiciário, fixando notória importância no sistema constitucional americano.

A doutrina há muito já entendia que o devido processo legal se encontrava consagrado, mesmo antes da CF/1988, em razão dos art. 8º e 10º da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948. Isso tanto é verdade que o chamado *due process of law* encontrava-se implícito entre as garantias constitucionais, em face da escrita do art. 150, § 35 da Constituição do Brasil de 1967<sup>42</sup>. Atualmente, o devido processo legal encontra-se expressamente previsto no âmbito constitucional, art. 5º, LIV, nos seguintes termos: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Desde logo, observa-se expressiva menção à constrição judicial de bens, vedada, a não ser que em decorrência de processo previsto no ordenamento jurídico.

Para Geraldo Ataliba, qualquer punição de cunho patrimonial ou privativo de liberdade exige o *due process of law*<sup>43</sup>.

De acordo com Nelson Nery Junior, o princípio do devido processo legal é tido e havido como sendo o princípio do qual decorrem todos os demais princípios constitucionais do processo<sup>44</sup>.

Além da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF/1988), tópico de estudo na próxima seção, também podemos afirmar que a decisão proferida deverá ser fundamentada na prova constante dos autos (art. 93, IX, da CF/1988), ambos corolários do devido processo legal.

Na verdade, o devido processo legal significa a própria necessidade de inserir o processo como condição legítima para que se possa impor a alguém a perda ou algum tipo de restrição de seu patrimônio ou liberdade, de maneira que se constitui direito fundamental do cidadão.

<sup>41</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e *due process of law***. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 30.

<sup>42</sup> “Art. 150. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 35. A especificação dos direitos e garantias expressas nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota”.

<sup>43</sup> ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, n. 46, 2005, p. 118.

<sup>44</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 6. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 31.

Essa organização, voltada ao respeito e à promoção das liberdades e dos direitos fundamentais, é um dos conteúdos do princípio do *devido processo legal*, e integra, desta forma, e como consequência inevitável, o princípio do *devido processo legal tributário*<sup>45</sup>.

De outra face, apesar da afamada proteção processual, a evolução da cláusula do devido processo legal acarretou na seguinte divisão: devido processo legal formal (*procedural due process of law*); e devido processo legal substancial (*substantive due process of law*).

É certo que os sentidos processual e substancial tratam de duas faces de um mesmo princípio, sendo inadequado examinar o *due process of law* isoladamente. Ademais, o art. 5º, § 2º da Constituição Federal dá amplitude ao princípio:

[...]

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Em nosso ramo de estudo, o direito tributário, nos casos em que os direitos humanos da vida, da liberdade e da propriedade estiverem ameaçados, será necessário aplicar o devido processo legal a fim de legitimar a invasão ou a supressão desses direitos.

Renato Lopes Becho demonstra que o Poder Judiciário nem sempre tem prestigiado o devido processo legal nas execuções fiscais:

Para o princípio do devido processo legal, o Estado e o Cidadão estão em igualdade de direitos e deveres frente ao processo, com prazos por vezes distintos fixados pelo legislador, considerando o próprio princípio da isonomia. Um dispositivo que confira efeitos diversos a um despacho judicial se o autor é o fisco ou o contribuinte, que suspenda em prejuízo de uma parte um prazo extintivo de direito sem haver a transferência dessa informação a ele, não cumpre o devido processo legal. Não estamos diante da supremacia do interesse público sobre o particular. Estamos diante de uma solução judicial que maquia a ineficiência administrativa contra comandos expressos da Constituição Federal (nesse aspecto, o art. 37, *caput*), bem como na legislação infraconstitucional, como o art. 2º, *caput*, da Lei n. 9.784/99 (Processo administrativo), e o art. 23, *caput*, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB<sup>46</sup>.

<sup>45</sup> NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 34.

<sup>46</sup> BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 10.

No caso, o princípio do devido processo legal se mostra de suma importância para o estudo da atividade relacionada à cobrança de tributos do art. 135, III, do CTN, especialmente diante dos conflitos envolvendo o tema tributário no âmbito da litigiosidade entre Fisco e contribuinte.

Certo, ajuizada a execução fiscal, não podemos admitir que o sócio administrador, tido como responsável, seja colocado no polo passivo de uma obrigação tributária, sem nunca ter tido a oportunidade de se defender, ou seja, sem a observância do devido processo legal.

Em um Estado Democrático de Direito, a organização estatal deve ser estruturada para respeitar e fazer garantir aos interessados ter assegurado o exercício de todas as possibilidades de ataque e de defesa mediante participação na solução do conflito levado ao Poder Judiciário, ou seja, o devido processo legal acaba sendo sinônimo de processo justo<sup>47</sup>.

Posto isso, demonstrada a universalidade do arbítrio em matéria tributária, o devido processo legal, como garantia constitucional, há de ser observado visando assegurar a aplicação de uma interpretação que confira igualdade ao Estado e aos particulares no processo, não podendo os contribuintes serem apenados por injustiças na busca da arrecadação a qualquer custo.

## **2.4 Princípio do contraditório e da ampla defesa**

Positivado no art. 5º, LV, da CF/1988, os princípios do contraditório e da ampla defesa são assegurados aos litigantes e acusados em geral, tanto em processos judiciais quanto administrativos, nos seguintes termos: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes [...]”.

Em razão da doutrina brasileira muitas vezes ainda encontrar-se fortemente atrelada ao prejuízo antigo de que o direito deveria ser dito exclusivamente pelo juiz, sem a interferência das partes, a doutrina mais moderna explicita que, além de ser um direito das partes, o contraditório estende-se ao juiz:

---

<sup>47</sup> De fato, a justiça existe somente entre pessoas cujas relações mútuas são regidas pela lei, e a lei existe para pessoas entre as quais pode haver injustiça, pois a justiça no sentido legal é a discriminação entre o que é justo e injusto. [...] É por isto que não permitimos que um homem governe, e sim a lei, porque um homem pode governar em seu próprio interesse e tornar-se um tirano. Mas a função do governante é ser o guardião da justiça e, se ele é guardião da justiça, também é guardião da igualdade. [...] ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Brasília: UNB, [1134 a-1134 b], p. 102.

A garantia do contraditório, imposta pela Constituição com relação a todo e qualquer processo – jurisdicional ou não (art. 5º, inc. LV) – significa em primeiro lugar que a lei deve instituir meios para a participação dos litigantes no processo e o juiz deve franquear-lhe esses meios. Significa também que o próprio juiz deve participar da preparação do julgamento a ser feito, exercendo ele próprio o contraditório<sup>48</sup>.

Os arts. 9º e 10 do CPC/2015 são expressos ao acolherem o princípio do contraditório e da ampla defesa:

Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

[...]

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Em verdade, tais princípios garantem que as partes têm o direito ao conhecimento do que lhes está sendo imputado, podendo contra-argumentar e acompanhar a produção de provas, ou seja, participar real e efetivamente dos atos preparatórios da decisão judicial.

À semelhança dos artigos mencionados, a concepção do princípio do contraditório e da ampla defesa vem sendo acolhida por todas as legislações processuais modernas:

Assim, por exemplo, o art. 16 do CPC francês: “Le juge doit, en toutes circonstances, faire et observer lui-même le principe de la contradiction. Il ne peut retenir, dans sa décision, les moyens, les explications et les documents invoqués ou produits par les parties que si celles-ci ont été à même d’en débattre contradictoirement. Il ne peut fonder sa décision sur les moyens de droit qu’il a révélés d’office sans avoir au préalable invité les parties à présenter leurs observations”. Por sua vez, o art. 3.º, n. 3, do CPC português dispõe que “o juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem” (cf., a respeito, Carlos Francisco de Oliveira Lopes do Rego, *Comentários ao Código de Processo Civil*, v. 1, p. 32). Similarmente, a ZPO alemã prevê, no § 139, 2º9...), wenn es darauf hingewiesen und Gelegenheit zur Asberung dazu gegeben hat”; cf., a respeito, Wolfgang Luke, *Zivilprozessrecht*, p. 12-13; Wolfgang Grunsky, *Zivilprozessrecht*, p. 26-27)<sup>49</sup>.

<sup>48</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. v. I. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 2013.

<sup>49</sup> MEDINA, José Miguel Garcia. **Novo Código de Processo Civil comentado**. 4. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 67.

É sempre oportuno termos presente que a possibilidade de afetação do patrimônio do contribuinte deve ser legitimada à luz do princípio do contraditório, proporcionando o enaltecimento do exercício da ampla defesa quando apoiado na estrita legalidade. No caso, o que está em jogo é a propriedade do contribuinte, valor sobremodo prestigiado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Contudo, além de não ignorarmos que a Administração Fazendária, com o fito de alavancar a arrecadação de tributos, pratica vários atos discricionários, ainda vivemos em um tempo no qual os títulos executivos tributários podem ser constituídos unilateralmente pelo credor público, totalmente desacompanhados de prévia oportunidade de defesa.

A Constituição Federal de 1988, denominada “cidadã”, está permeada de dispositivos voltados para a sociedade que ela rege como ordenamento jurídico fundamental. Em outros termos, o Estado brasileiro é um corpo político que deve estar voltado especialmente para atender às necessidades da sua população. Como bem observado por José Luís Saldanha Sanches, “todo o contencioso tributário se deve encontrar ordenado para proporcionar aos contribuintes uma tutela contra a possível violação de seus direitos por parte da Administração”<sup>50</sup>. Assim, no processo administrativo fiscal deverão ser aceitos todos os meios legais de produção probatória no intuito de provar o fato jurídico tributário. No caso, a responsabilidade por práticas de atos ilícitos cometidos pelos administradores, nos termos do art. 135, III, do CTN, deverá ser realizada com a observância da necessária apuração e comprovação dos atos mediante produção probatória e oportunidade de defesa.

Queremos significar que a Carta Magna brasileira garantiu no processo administrativo e, portanto, no processo administrativo tributário, a obrigatoriedade de serem respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa, ambos decorrentes do princípio do devido processo legal.

Com efeito, tendo em vista que o ordenamento jurídico moderno, a partir da CF/1988, fixa vários princípios fundamentais espelhando valores nele consagrados, por óbvio que deverão ser observados tanto pelo credor na pretensão de satisfazer-se por meio da execução judicial do patrimônio do devedor quanto pelo Poder Judiciário.

---

<sup>50</sup> SANCHES, José Luís Saldanha. **Princípios do contencioso tributário**. Lisboa: Editorial Fragmentos, 1987, p. 32.

### 3 CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O assunto responsabilidade está diretamente relacionado ao direito das obrigações, derivando deste campo o estudo a respeito da natureza da obrigação tributária e do crédito tributário.

A nosso ver, as explorações sobre a forma de constituição do crédito tributário, a importância dos controles que deverão ser realizados antes do ajuizamento da execução fiscal e o momento em que o considerarmos definitivamente constituído poderão interferir diretamente na cobrança judicial por responsabilização tributária do terceiro com poderes de gestão.

#### 3.1 Obrigação tributária e crédito tributário

Inicialmente, pareceu-nos sensato mencionar o estudo das 'obrigações' previsto no direito civil, para contextualizar a diferenciação da ideia de obrigação tributária e de crédito tributário, além de separar a obrigação da responsabilidade, ainda que resumidamente.

Há tempos, o direito civil se ocupa com estudos a respeito das obrigações, tendo como fonte o direito romano. Desde logo, há o sujeito ativo (credor), que possui o direito de exigir a prestação, e o sujeito passivo (devedor), que tem o dever de prestar. O objeto da obrigação é a prestação de natureza patrimonial, a partir do comportamento da conduta humana de dar, fazer ou não fazer.

Nesse sentido, importante trazer trecho de obra clássica mencionando fórmulas recebidas historicamente pela ciência jurídica, ao descrever o conceito de direito das obrigações:

No direito romano, as relações jurídicas do direito das obrigações eram mais estritamente pessoais do que hoje. O *vinculum iuris* prendia as pessoas do devedor e do credor, de modo que o objeto da prestação era secundário. O direito germânico foi que concorreu para essa deslocação dos pontos de ligação, caracterizando a *pessoalidade* do direito e das pretensões como relação entre sujeito ativo e sujeito passivo porém sem a inserção da pessoa em si [...]. O devedor de hoje deve o fazer ou o não fazer, ou o dar (que é fazer), mas do fazer ou do não fazer ele é que tem o arbítrio. Se emprega esse arbítrio contra aquilo a que está vinculado responde pelos danos. As obrigações de dar compreendem as obrigações de entregar posse, propriedade ou outro direito, porém não há a constrição pessoal a isso. A concepção germânica preparou o princípio da

transmissibilidade das relações jurídicas de obrigações<sup>51</sup>.

Ainda na lição de Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, parafraseando Otto Meyer, “o direito público também contém direito das obrigações, mas as regras jurídicas dêsse são próprias (publicistas), pôsto que, por vêzes, coincidam com as do direito *privado* das obrigações”<sup>52</sup>.

Em matéria tributária, quando é estabelecida uma obrigação, indica-se o dever jurídico de alguém (sujeito passivo) pagar a outrem (Estado) um valor (tributo). O poder de tributar é exercido mediante a instituição das obrigações tributárias e de acordo com os limites fixados pela CF/1988. Dessa forma, a doutrina privada é grande influenciadora dos conceitos de obrigação no direito tributário.

Alfredo Augusto Becker<sup>53</sup> ensina que a relação jurídica tributária não é diferente de nenhuma outra relação jurídica. Portanto, será composta de um sujeito ativo portador de um direito de obter determinada pretensão, que, por outro lado, impõe um dever a um sujeito passivo de efetuar a referida prestação.

Apesar de a obrigação tributária constar expressamente no CTN, convém lembrar que, conforme nosso entender, possui caráter eminentemente constitucional. O Código Tributário Nacional aborda o tema por requisito constitucional, de acordo com a interpretação do art. 146, III, b, da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

b) **obrigação**, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários [...] (grifo nosso).

Importante consignar a relevância dessas normas gerais se veicularem por Lei Complementar, tendo em vista sua necessária observação na definição da sujeição passiva do contribuinte e dos responsáveis tributários.

A Constituição Federal, ao fornecer notas do conceito de tributo, acaba, ainda que indiretamente, fornecendo ideias para o conceito de obrigação em matéria

<sup>51</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado** – parte especial. t. XXII. Direito das obrigações, obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Atualizado por Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, p. 56.

<sup>52</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado** – parte especial. t. XXII. Direito das obrigações, obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Atualizado por Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012, p. 73.

<sup>53</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 280.

tributária. Todavia, este se completa com a interpretação do art. 113 do CTN ao prescrever que a obrigação tributária será principal ou acessória.

Até por influência do pensamento de Rubens Gomes de Sousa, o próprio CTN trata da relação jurídico-tributária, inserindo-a no campo da obrigação tributária.

Segundo Luís Eduardo Schoueri:

De fato, já da leitura do artigo 113 do Código Tributário Nacional, se observa que enquanto a “obrigação principal” se relaciona a um “fato gerador”, a “obrigação acessória” decorre da “legislação tributária”. Evidencia-se que no último caso, o legislador complementar não quis que o dever assim surgido se submetesse ao Princípio da Legalidade tributária, fundamentado que está no fato de que não há, nesse caso, instituição ou aumento de tributo<sup>54</sup>.

É consenso que a relação jurídico-tributária, especificamente no que tange à chamada “obrigação principal”, é de natureza obrigacional. Esse aspecto é fundamental e deve ser considerado pelo profissional do direito quando da aplicação do conhecimento jurídico ao campo tributário. Assim, não é possível a afirmação da existência de tributo onde não ocorra relação jurídica de natureza tributária.

Braulio Bata Simões<sup>55</sup> considera: “Logo, a obrigação tributária é uma relação jurídica, advinda de uma heterodeterminação, visto que fixada em lei, entre sujeito ativo e passivo, tendo por objeto uma prestação direta ou indireta relacionada ao tributo”.

De acordo com a redação dos arts. 113<sup>56</sup> e 139<sup>57</sup> do Código Tributário Nacional, poderíamos atestar que o crédito tributário decorreria da própria obrigação tributária. Esta, por sua vez, surge da deflagração de uma hipótese de incidência, motivada pela ocorrência de um fato gerador, enquanto o crédito tributário decorre diretamente dessa obrigação tributária (obrigação de dar), de cunho patrimonial.

Interessante lembrar que, pela sistemática do CTN, a obrigação não se confunde com o crédito tributário. Em verdade, os dois conceitos nasceriam em momentos distintos, conforme explica Braulio Bata Simões:

<sup>54</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, item 2 (*ebook*).

<sup>55</sup> SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2017, p. 162.

<sup>56</sup> “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

<sup>57</sup> “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Isso se dá pelo fato de a obrigação principal necessitar ser quantificada e individualizada, formando o crédito tributário, de acordo com o artigo 139 do CTN, conferindo à obrigação tributária, mediante o lançamento tributário, a liquidez e a exigibilidade administrativa, pois a exigibilidade judicial só surgirá com a inscrição em dívida ativa e o posterior ajuizamento de execução fiscal<sup>58</sup>.

No geral, dizemos simplesmente que o que diferencia os conceitos de obrigação tributária e crédito tributário é a ideia de exigibilidade.

Por outro lado, sabemos que de acordo com parte considerável da doutrina brasileira<sup>59</sup>, obrigação e crédito não existem de forma independente, tampouco produzem efeitos diversos, já que sem o dever de pagar o tributo (obrigação tributária) não haveria o direito de cobrar o tributo (crédito tributário).

A dúvida posta, então, em face dessas disposições é singela: nascida a obrigação tributária, o crédito já a integra, indissociavelmente (corrente monista), ou exigiria o ato de lançamento para fazê-lo surgir (corrente dualista)<sup>60</sup>?

De nossa parte, também no direito civil e no direito processual civil, devemos separar débito e responsabilidade. Renato Lopes Becho, ao se posicionar no sentido de que a responsabilidade, em sentido largo, estendido, não é um instituto típico do direito tributário, exemplifica com aquele que se dirige a uma instituição financeira e solicita um empréstimo, sendo que, ser-lhe-á exigido, em regra, um fiador ou avalista. Cita também o contrato de locação. O devedor e o locador possuem os débitos e a responsabilidade. Mas o fiador e o avalista só possuem a responsabilidade, não possuem o débito<sup>61</sup>.

No direito tributário, a obrigação do contribuinte abarcaria tanto o débito como a responsabilidade (*Schuld + Haftung*) enquanto o responsável tributário ficaria apenas com a responsabilidade da obrigação (*Haftung*).

Temos, pois, que a obrigação é dividida em dois elementos distintos: a dívida e a responsabilidade. O devedor possui ambos os elementos, diversamente do

<sup>58</sup> SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2017, p. 163.

<sup>59</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 649; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 239; BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. Uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 33.

<sup>60</sup> O estudo da obrigação jurídica apresenta duas linhas interpretativas. Uma conhecida por "teoria dualista", de inspiração germânica, que distingue o crédito/débito (*Shuld*) e a garantia/responsabilidade (*Haftung*), e outra monista, que não reconhece a duplicidade, ao entender que não há crédito sem obrigação e vice-versa. Em geral, tais elementos aparecem em conjunto no direito das obrigações, contudo por certo que podem ser divididos.

<sup>61</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, artigos 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 47.

responsável. Afinal, a separação jurídica é extremamente importante para a extensão da responsabilidade aqui analisada, pois há diferença de natureza jurídica entre a relação que vincula devedor e credor (direito material) e a relação do responsável na execução (direito processual).

Dessa forma, nem todos que possuem a responsabilidade possuem a dívida, pois o responsável não tem o dever de prestação. Assim, o estudo processual da responsabilidade tributária merece ser mais bem entendido em sua natureza jurídica, não sendo dado às pessoas políticas apontar um sujeito passivo que não tenha qualquer relação com o tributo em questão, desvirtuando a regra-matriz, a fim de que não restem atropelados os princípios constitucionais.

### 3.1.1 Fato gerador e hipótese de incidência

A doutrina brasileira é passível de muitas críticas em razão da adoção da expressão “fato gerador”. Parece que a introdução à expressão em nosso país deve-se a Gaston Jèze, em título de estudo publicado em 1945, que logo foi acolhida, como vemos em trabalhos de Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão<sup>62</sup>.

Leandro Paulsen adverte:

A lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua **hipótese de incidência**, ou seja, a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar. Rigorosamente, pode-se distinguir tal previsão abstrata (hipótese de incidência) da sua concretização no plano fático (**fato gerador**). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma<sup>63</sup>.

A expressão “fato gerador” também foi preferencialmente adotada pelo CTN que, em seu art. 114, assim o define: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Podemos dizer que há um excesso cometido na redação legal pois, para que surja a obrigação tributária, é necessário ocorrer o fato, o que ainda não é suficiente, pois deve existir a lei geradora de efeitos, previamente ao fato.

---

<sup>62</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, Capítulo XI, Item 1.1 (*ebook*).

<sup>63</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, Capítulo XII, item 88 (*ebook*).

O CTN e a CF/1988 utilizam a expressão “fato gerador” para referir-se tanto à circunstância abstrata quanto a cada um dos fatos concretos que correspondem àquela hipótese. Contudo, por certo que são coisas diversas: a hipótese é abstrata; o fato é concreto.

Geraldo Ataliba preconiza que não há como utilizar a expressão “fato gerador” para designar duas realidades tão distintas:

18.4 A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico.

[...]

Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador).

18.4.1 Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponible” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência<sup>64</sup>.

Segundo defende o autor, primeiramente há uma descrição legislativa (hipotética) de um fato e, posteriormente, realiza-se este fato concretamente.

O clássico equívoco não foi deixado de lado por Renato Lopes Becho em suas lições de direito tributário:

É a tradição brasileira denominar de fato gerador da obrigação tributária a ocorrência jurídica que faz nascer a relação jurídico-tributária. Nem todos os operadores do direito distinguem entre fato e norma, usando indistintamente fato gerador para duas situações muito distintas<sup>65</sup>.

Há, portanto, dois momentos cronológicos: (i) a lei descreve um fato apropriado a dar nascimento a uma obrigação; (ii) a realização/ocorrência do fato.

Desde já, vale assentarmos que a Constituição Federal estabelece a norma padrão de incidência de cada exação tributária de forma genérica. A partir desta norma, os entes públicos têm competência para criar tributos por meio de lei (hipótese de incidência tributária).

Mais uma vez, reproduzimos as palavras de Geraldo Ataliba, a fim de aclarar a situação:

**19. Hipótese de Incidência como conceito legal**

19.1 A h. i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato,

<sup>64</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 54.

<sup>65</sup> BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 120.

a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

[...]

19.4. A h. i. tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo<sup>66</sup>.

Nesse sentido, preferimos designar o fato gerador *in abstracto* por “hipótese de incidência” e *in concreto* por “fato imponible”. Seguindo as lições de Geraldo Ataliba, fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária.

Diz-se que o fato, assim, subsume à imagem abstrata da lei. Por isso, se houver subsunção do fato à hipótese de incidência, ele será fato imponible. Se não houver subsunção, estar-se-á diante de fato irrelevante para o direito tributário<sup>67</sup>.

Paulo de Barros Carvalho<sup>68</sup> prefere as expressões “hipótese tributária” e “fato jurídico tributário”.

Convém lembrar, a propósito, que o vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força de lei, da ocorrência do fato imponible.

Por isso mesmo, subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Afirma-se que um fato subsume-se à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.

Salientamos, uma vez mais, que apesar de o CTN disciplinar a obrigação tributária expressamente, entendemos que o tema é de cunho constitucional, e pensamos por seguir a linha adotada por Geraldo Ataliba, no sentido de a “hipótese de incidência” referir-se à designação da descrição legislativa do evento, e o “fato gerador” expor a ocorrência fática da hipótese descrita na lei.

Realmente, como sabemos, a vontade das partes no negócio jurídico (ato privado unilateral) é irrelevante para o direito tributário, importando apenas e tão-somente a vontade da lei (fato jurídico).

<sup>66</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 58-59.

<sup>67</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 68.

<sup>68</sup> Sob a concepção do autor, existe um obstáculo de ordem semântica: não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponible, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da juridicidade. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 248-249.

Em seção abaixo, adiantamos, será demonstrado que a Constituição Federal já determina, ainda que implicitamente, o sujeito passivo, aquele intimamente ligado à obrigação tributária correspondente.

Frisamos, com os ensinamentos de Geraldo Ataliba, que se o fato se revestir das características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, decerto determina o nascimento de uma obrigação tributária, alocando a pessoa indicada pela lei como sujeito passivo. Assim entendido, o legislador tem liberdade reduzida ao apontar quem recolherá o tributo, ou melhor, quem ocupará o polo passivo da relação jurídico-tributária.

Portanto, com relação ao tema objeto do presente estudo, temos que o art. 135, III, do Código Tributário Nacional traz a descrição genérica e abstrata de um fato, que conforme demonstraremos não pode ser interpretado além dos ditames legais, sob pena de se extrapolar a hipótese de incidência delineada pela legislação em total afronta ao sistema constitucional tributário.

### **3.2 Formas de constituição do crédito tributário**

Indo de um polo a outro, trataremos as formas de constituição do crédito tributário e, posteriormente, definiremos o exato momento em que poderemos considerá-lo definitivamente constituído. Em razão do foco deste estudo, não adentraremos em discussões específicas, tais como, se o lançamento seria ato ou procedimento; se poderíamos ou não admitir a ideia de imprescindibilidade do lançamento; ou ainda qualificar os seus efeitos como constitutivos ou declaratórios. Nos limitaremos a classificar, conceituar e diferenciar as formas de constituição do crédito tributário através do lançamento.

De forma direta, podemos dizer que a constituição do crédito tributário se dá de três formas diferentes, em razão do grau de colaboração do contribuinte: (i) através de lançamento (i.1.) de ofício ou (i.2.) declaração (misto) ou (ii) por homologação.

Alberto Xavier complementa a respeito:

Entre nós generalizou-se uma classificação, pretensamente baseada no Código Tributário Nacional, que atende ao grau de colaboração do contribuinte no procedimento administrativo do lançamento. Nuns casos, o Fisco toma ele próprio a iniciativa da prática do lançamento, quer por razões atinentes à natureza do tributo, quer por incumprimento, pelo contribuinte, dos seus deveres de cooperação: é o lançamento direto ou *ex officio* previsto no artigo 149. Noutros casos – situados no pólo oposto – é o contribuinte que toma a iniciativa do procedimento, apresentando a sua declaração tributária

e colaborando ativamente, como parte, no seu desenrolar: é o lançamento misto ou por declaração, previsto no artigo 147. Enfim, em certas hipóteses, o Fisco só atua eventualmente, a título de controle *a posteriori*, cabendo ao contribuinte a principal tarefa de calcular o tributo devido, realizar o seu pagamento, sujeito, como se disse, a eventual homologação das autoridades: é o lançamento por homologação previsto no artigo 150<sup>69</sup>.

Entendemos por dar início, mediante o conceito de lançamento extraído do art. 142 do Código Tributário Nacional, referindo-se à constituição do crédito tributário através da abertura de “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”.

No contexto da obrigação tributária, o lançamento objetiva formalizar a pretensão do sujeito ativo, ocupando o papel de ato que proporciona a entrada de um determinado evento no mundo da facticidade jurídica, ou seja, excluindo-o do mundo da facticidade social e introduzindo no mundo do direito a obrigação tributária e o crédito tributário. Por isso mesmo, antes da constituição do crédito tributário, o Fisco não pode exigir o pagamento do tributo.

Para que se tenha existência jurídica, o crédito tributário necessita estar constituído pelo lançamento, através da autoridade da Administração Tributária competente. Portanto, de acordo com o CTN, o lançamento constitui crédito tributário a ser exigido, passível de cobrança.

Regina Helena Costa<sup>70</sup>, ao conceituar *lançamento* diz que é o ato administrativo vinculado, declaratório do nascimento da obrigação tributária principal, mediante o qual se procede à identificação dos sujeitos dessa relação, além da apuração do valor a ser pago a título do tributo, conferindo-se exigibilidade ao crédito correspondente.

Como vemos, a conceituação de lançamento é ampla e, o que diferenciará o lançamento formalizado de ofício do lançamento formalizado por declaração é o nível de participação do contribuinte.

Por sua vez, o crédito tributário é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado pode exigir, do contribuinte ou responsável, o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. E, após a sua constituição, o crédito tributário

---

<sup>69</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 70.

<sup>70</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Item 6.2 (ebook).

apenas se modifica, se extingue, tem a sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei.

Cada vez mais percebemos uma crescente tendência pela desnecessidade do lançamento para a constituição do crédito tributário, com o deslocamento dessa obrigação para o próprio contribuinte, através do fornecimento de informações fiscais e contábeis.

Renato Lopes Becho, sempre atento às tendências, explana sobre o desapego à redação do art. 142:

Em tema essencialmente tributário, a constituição do crédito tributário está a merecer, também, revisão. Assim, podemos considerar superada a redação do art. 142 do CTN. Ela induz o intérprete a considerar que somente a autoridade administrativa competente (agente do fisco) é capaz de reduzir em linguagem competente, os aspectos da regra matriz de incidência tributária (critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo). Os fatos indicam que cada vez mais o sujeito passivo constitui o crédito tributário pela *declaração*<sup>71</sup>.

Ao mencionar a classificação das três modalidades de lançamento adotada pelo CTN, Regina Helena Costa também entende que é plausível de crítica, apesar de ser o modelo acolhido pelo direito positivo, em razão da figura corrente do lançamento por homologação<sup>72</sup>.

Em continuidade, um outro ponto a ser destacado é o que concerne às modalidades de lançamento, a começar pelo lançamento por declaração, previsto no art. 147 do CTN, no qual ambos – Fisco e contribuinte – colaboram, na medida em que um informa e o outro constitui o crédito.

Já no lançamento de ofício, previsto no art. 149 do CTN, inexistente a participação do contribuinte, pois todas as providências são adotadas por iniciativa exclusiva da autoridade administrativa. Essa modalidade de lançamento não tem qualquer colaboração do sujeito passivo, como as autuações fiscais, lavradas após a realização de fiscalizações.

Prosseguindo na análise, no lançamento por homologação, modalidade do art. 150 do CTN, o sujeito passivo verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido e efetua o pagamento do tributo.

---

<sup>71</sup> BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 583.

<sup>72</sup> Tal incongruência exsurge com maior veemência ao analisarmos a figura do lançamento por homologação, visto que nessa hipótese, a apuração do crédito é feita pelo próprio sujeito passivo, sendo apenas a *homologação* ato da Administração, que pode até nem mesmo ser praticado (homologação tácita). COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Item 6.6.2.(*ebook*).

Segundo Estevão Horvath<sup>73</sup>, a denominada “privatização da gestão tributária”, consistente na atribuição aos particulares das atividades de gerir e lançar os tributos, não ocorre apenas no Brasil, mas também na maioria dos países tidos por ocidentais.

Tal circunstância revela, a toda evidência, que a obrigação tributária não se constitui apenas mediante lançamento, praticado por ato privativo da Administração, mas também por meio de norma produzida pelo particular, o “autolancamento”, que constitui a obrigação tributária, sem necessidade de atuação da Administração, e serve como base para a cobrança da dívida em caso de inadimplemento<sup>74</sup>.

Daí a pertinência de se estabelecer dúvida sobre ser plausível a qualificação do lançamento tributário como dotado do “pressuposto de legitimidade dos atos administrativos”. Afinal, se todo ato jurídico, quer produzido pelo administrado, quer emanado de órgão público, é tido como válido até que se oponha prova bastante para sua desconstituição jurídica, não há motivo para a presunção de legitimidade dos atos administrativos.

Fabiana Del Padre Tomé, ao tratar do processo administrativo tributário, explica:

Essa presunção, entretanto, não exige a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico, bem como das circunstâncias em que este se verificou. É que, sendo os atos de lançamento de aplicação de penalidade vinculados e regidos, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, tais expedientes dependem, necessariamente, da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram<sup>75</sup>.

Com efeito, reflexões dessa ordem, repetidas durante anos, formaram uma ideologia para mitigar o verniz de imperatividade que sempre tiveram os atos do Poder Público, o que se faz rigorosamente indispensável dentro do Estado Democrático de Direito.

A realidade, aos nossos olhos, é que mesmo quando exista presunções legais, compete à autoridade administrativa apresentar provas dos indícios para demonstrar a existência de causalidade com fato, pois caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, por certo deverá ser retirado do ordenamento<sup>76</sup>.

---

<sup>73</sup> HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 73.

<sup>74</sup> Entendimento pacificado através da Súmula n. 436 do Superior Tribunal de Justiça: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.

<sup>75</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito**. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2005, p. 155.

<sup>76</sup> Acentua Paulo de Barros Carvalho que durante longo tempo admitiu-se (e isso sem maior reflexão) a ideia de que o encargo da prova, em matéria fiscal, seria sempre imputável ao contribuinte, mas que hoje, evoluída a doutrina, não mais se aceita a inversão do *onus probandi* com base na presunção de legitimidade dos atos

Enfim, seja qual for a fonte ejetora do ato jurídico (a Administração ou o administrado), o controle jurídico a ser realizado de forma atenta antes da constituição definitiva do crédito tributário precisa considerar a pluralidade de pessoas capazes de participar da constituição do crédito tributário.

### 3.3 Constituição definitiva do crédito tributário

Em linhas gerais, vimos que a constituição do crédito tributário pode se dar por meio de lançamento, de ofício ou por declaração, e através da prestação de informações pelo próprio contribuinte. Agora, precisamos nos ater ao momento em que podemos considerar o crédito tributário definitivamente constituído.

Apesar de ser controvertida a noção do que seja ‘constituição definitiva do crédito’, visto entenderem alguns ser definitivo o crédito após o esgotamento das possibilidades de impugnação administrativa, preferimos antecipar que cremos em compreensão diversa, no sentido de que a definitividade do crédito se perfaz com a notificação do lançamento do sujeito passivo ou com a notificação do ‘autolancamento’ da Fazenda Pública.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado, ao afirmar que a constituição definitiva se dá a partir da “data em que não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo”<sup>77</sup>.

Evidentemente, a falsa questão de se contrapor provisoriedade/definitividade dos atos que corporificam o crédito tributário foi notada por Paulo de Barros Carvalho:

[...] Quase tudo no direito seria provisório. Os Ministros de Estado, por exemplo, seriam provisórios, porquanto os respectivos atos de nomeação poderiam ser impugnados. Todas as sentenças seriam provisórias, uma vez que delas a parte vencida poderia recorrer. Os acórdãos dos tribunais também seriam provisórios, na medida em que pudessem suscitar novos apelos. E assim por diante. O direito seria um corpo de manifestações interinas, meramente transitórias, com número reduzido de exceções<sup>78</sup>.

Com base nestas constatações, arremata:

um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunidos os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A

---

administrativos, e igualmente não se acata que tal atributo – a pressuposição de serem legítimos os seus atos – desonera a Administração de demonstrar terem sucedido os eventos que afirma terem ocorrido. CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 34. São Paulo: Dialética, jul. 1998.

<sup>77</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 211.

<sup>78</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 413-414.

contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura<sup>79</sup>.

Vai daí que atendido o requisito da publicidade, a norma que veicula o crédito tributário ingressa no sistema com validade, ainda que seja posteriormente questionada e invalidada por decisão administrativa ou judicial.

Lembramos que nossa doutrina se divide em dois principais pensamentos: (i) no sentido de que a constituição definitiva do crédito se dá com a notificação válida do lançamento e com a introdução da norma individual e concreta pelo contribuinte no sistema, do qual são defensores Paulo de Barros Carvalho<sup>80</sup> e Eurico Diniz de Santi<sup>81</sup>, e (ii) no sentido de que o crédito tributário estaria definitivamente constituído quando não mais coubesse recursos na esfera administrativa, do qual são defensores Hugo de Brito Machado<sup>82</sup> e Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>83</sup>.

Conforme adiantamos, não precisamos meditar sobre o assunto para nos posicionarmos dentre aqueles que defendem a primeira linha doutrinária, sob a qual a constituição definitiva do crédito tributário ocorreria a partir da notificação do lançamento tributário ou da informação prestada pelo contribuinte.

O processo administrativo é um mecanismo que permite seja paralisado, momentaneamente, o processo de cobrança do crédito tributário regularmente constituído enquanto pendente de análise a impugnação<sup>84</sup>.

Desta forma, notificado o contribuinte do lançamento tributário ou notificada a Fazenda Pública do autolancamento formalizado pelo contribuinte ao cumprir determinados deveres instrumentais, tais como a entrega de declarações (DCTF, DICON, GIA, etc.), começa a contar o prazo para que a Administração proceda à inscrição do débito em dívida ativa e, em consequência, ingresse com execução fiscal.

Não é de hoje que um dos maiores problemas envolvendo o redirecionamento da cobrança judicial do crédito tributário por responsabilização surge de lançamentos negligenciados das autoridades fiscais. Dessa maneira,

<sup>79</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 414.

<sup>80</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>81</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

<sup>82</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

<sup>83</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

<sup>84</sup> O art. 151 do CTN dispõe: "as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo" são causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Assim, impedem que o agente administrativo exerça sua competência para cobrar o crédito já devidamente constituído pelo lançamento.

entendemos que pensar de forma diversa é o mesmo que dizer que o crédito tributário não teria caráter de definitividade.

Fernando Sainz de Bujanda complementa:

Un procedimiento administrativo bien estructurado, claro y preciso, constituye una excelente garantía jurídica y es, al propio tiempo, un instrumento eficaz, toda vez que con él se evitarán muchos recursos jurisdiccionales, promovidos en ocasiones por las circunstancias en que las cuestiones de fondo han de resolverse en los expedientes económico-administrativos<sup>85</sup>.

É por isso que julgamentos tendenciosos e meramente confirmatórios do trabalho de fiscalização, que não considerem os argumentos indicados pelo sujeito passivo, configuram desrespeito constitucional, como a garantia do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Os supostos responsáveis tributários devem gozar desses direitos na própria fase administrativa de discussão do crédito tributário.

O objeto do processo administrativo é a verificação da ocorrência do evento descrito no fato jurídico, do montante do tributo a ser pago, de eventuais penalidades, e dos sujeitos ativo e passivo. Nesse sentido, sua finalidade é propiciar que, ao final do contraditório, seja possível formar uma melhor convicção acerca da veracidade dos fatos constantes do ato de lançamento.

Renato Lopes Becho<sup>86</sup> alude sobre a importância dos controles a serem realizados antes do ajuizamento da execução fiscal na medida em que precisam considerar a multiplicidade de vias e de pessoas aptas a participar da constituição do crédito tributário.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios<sup>87</sup>.

Como a constituição do crédito é um acontecimento comunicacional, ela exige a prova (jurídica) do recebimento da mensagem por quem de direito, o que recebe o nome de *notificação*<sup>88</sup>. Por enquanto, tais assertivas bastam para deixarmos claras as

<sup>85</sup> Um procedimiento administrativo bem estruturado, claro e preciso constitui uma excelente garantia jurídica e é, ao mesmo tempo, um instrumento eficaz, uma vez que permitirá evitar muitos recursos judiciais, por vezes promovidos pelas circunstâncias em que as questões substantivas devem ser resolvidas nos autos econômico-administrativos (tradução nossa). BUJANDA, Fernando Sainz de. 50 Semanas de Estudios de Derecho Financiero. **II Semana de Estudios de Derecho Financiero** (enero, 1954). Madrid: Fundación para la promoción de los estudios financieros, 2006, p. 460-461.

<sup>86</sup> BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 224.

<sup>87</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito**. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2005, p. 154.

<sup>88</sup> BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 64.

possibilidades que envolvem a passagem da obrigação para o crédito e a necessidade de seu controle judicial.

Primorosa, a respeito, a opinião de Paulo de Barros Carvalho, segundo a qual, partilhamos:

Entendo que o crédito tributário só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência. Formalizar o crédito significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta. Essa é a configuração linguística hábil para constituir fatos e relações jurídicas, sendo o veículo apropriado à sua introdução no ordenamento<sup>89</sup>.

O suposto devedor, administrador, ao ser intimado do lançamento e ao impugná-lo, dá início ao processo administrativo, que reaprecia, por conta da impugnação um lançamento já praticado. Ora, é forma de controle de legalidade do ato que determinou os termos da obrigação tributária, e visa formar título hábil a possibilitar a execução judicial do débito. Portanto, é indispensável que o crédito seja constituído de forma apta a ser exigida pelo Fisco dos sujeitos passivos apropriados.

---

<sup>89</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 431.

## 4 SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Acrescentamos que é no capítulo V do Código Tributário Nacional, que trata da Responsabilidade Tributária, que teremos uma ideia mais precisa sobre quais os limites em que está circunscrito o legislador para eleger uma terceira pessoa a auxiliar o Estado no recebimento do seu crédito.

Todavia, antes de analisarmos as espécies de responsabilidade tributária trazidas pelo CTN – lembrando que a responsabilidade prevista no art. 135, III, é o objeto central do presente trabalho e será analisada em capítulo específico – adentraremos o tema da sujeição passiva no sistema jurídico brasileiro, mais especificamente na CF/88 e no CTN.

Assim se pronunciou, ao longo dos tempos, Geraldo Ataliba:

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo<sup>90</sup>.

Continuamos entendendo, pois que, o legislador não pode, tendo em vista apenas facilitar a arrecadação do Fisco, considerar sujeitos passivos tributários terceiros não indicados pela legislação de regência.

### 4.1 Sujeito passivo na Constituição Federal de 1988

Em muitos países o sistema constitucional é flexível. A Carta Magna, nestes casos, traz alguns princípios norteadores para o legislador ordinário, o qual possui ampla liberdade para interpretar e criar normas conforme a conduta dos indivíduos de uma determinada época e o bem comum da sociedade.

Já no Brasil, o atual sistema constitucional tributário, intitulado Sistema Tributário Nacional, regula toda a matéria em capítulo próprio: arts. 145 a 162 da Constituição Federal de 1988.

Esse sistema mantém relação com toda a Constituição, em especial, conforme explica Humberto Ávila, com os princípios formais e materiais fundamentais, independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos, como também

---

<sup>90</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 86.

com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade<sup>91</sup>.

Isso porque a Constituição possui vários dispositivos relacionados direta ou indiretamente ao Sistema Tributário Nacional. Ademais, acrescenta Humberto Ávila:

as limitações expressas são estabelecidas ‘sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte’ (art. 150), que, por sua vez, ‘não excluem outros [direitos e garantias] decorrentes do regime e dos princípios por ela [Constituição] adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte’ (art. 5º, § 2º)<sup>92</sup>.

Melhor esclarecendo a questão, conforme escrito por Geraldo Ataliba, o sistema constitucional tributário está inserido no sistema constitucional brasileiro, “que com o todo se conjuga, combina e articula, dele extraindo seus fundamentos e condições de expressão e existência”<sup>93</sup>. Por isso, esse sistema que engloba a matéria tributária da Constituição Federal, com princípios e valores, deve ser visto como um todo unitário, coerente e harmônico.

Paulo de Barros Carvalho, ao explanar sobre o sistema constitucional brasileiro, sustenta: “É composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil”<sup>94</sup>.

Além de a Constituição Federal estabelecer uma rígida repartição de competências, elencou as materialidades que podem ser tributadas pelas pessoas políticas. Ora, como trazido no capítulo “O poder de tributar e seus limites”, plagiando Roque Carrazza, a Constituição não consiste em simples recomendações, mas em imposição a ser seguida fielmente pelo legislador ordinário, sob pena de inconstitucionalidade.

Geraldo Ataliba, no desdobramento do tema sobre o sujeito passivo em sua hipótese de incidência tributária, traz de forma assertiva:

Em suma, o critério para determinação do sujeito passivo está na hipótese de incidência. A ocorrência do fato imponible irá fixar (revelar, declarar) concretamente a Tício ou Caio, em cada caso concreto.  
O critério legal obedece a princípios que conduzem o legislador – ao formular a h.i. – a sujeitar quem de algum modo, esteja em conexão com o fato

<sup>91</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 21.

<sup>92</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 6.

<sup>93</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 6.

<sup>94</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 142.

imponível, de forma ter sua riqueza, por ele, revelada. Será o destinatário constitucional tributário<sup>95</sup>.

Paulo de Barros Carvalho<sup>96</sup> define o sujeito passivo como “a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”.

Assim, retomando nossa trajetória, não é à toa que a CF/1988 disciplinou exaustivamente o tema tributário, cabendo ao legislador ordinário a simples função de regulamentá-lo. Ou seja, enquanto em outros países, o legislador tem liberdade para eleger sujeitos passivos, no Brasil isso não ocorre, pois a Constituição designa os “destinatários constitucionais tributários”.

Ainda nos dizeres de Geraldo Ataliba:

Não pode a lei atribuir a sujeição passiva a quem não tenha sido nitidamente referido no desígnio constitucional; a quem não seja o destinatário da carga tributária, segundo a referência constitucional (peculiaridade do nosso sistema de Constituição minuciosa e exaustiva, de discriminação tributária rígida)<sup>97</sup>.

Tal exegese é, ou deveria ser, evidente. A obediência à Constituição Federal, pelo legislador infraconstitucional, deve ocorrer inclusive com relação às regras-matrizes de incidência tributária. Parece certo que os critérios das regras-matrizes devem estar, ao menos, indicados na Constituição Federal, a fim de que sejam extraídos do seu texto os sujeitos passivos possíveis de cada exação tributária.

Podemos especular que o posicionamento adotado no presente trabalho, no sentido de que o sujeito passivo já se encontra implicitamente na designação constitucional do tributo, não é unânime na doutrina. Alguns autores entendem que a nomeação do sujeito passivo tributário é uma atividade infraconstitucional, cabendo aos entes políticos indicá-los quando da edição da lei instituidora do tributo. Para ilustrar tal pensamento mencionamos Maria Rita Ferragut<sup>98</sup>.

Lembramos, de passagem, que não há, evidentemente, no texto da Constituição Federal, artigos explícitos indicando expressamente quais pessoas

<sup>95</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 86.

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 304.

<sup>97</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 86.

<sup>98</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 30.

podem figurar no polo passivo de todas as relações jurídicas tributárias. Só que – damo-nos pressa em explicar – é um trabalho de interpretação.

O saudoso Geraldo Ataliba vislumbrou o fato de que a indicação do critério para identificar o sujeito passivo nem sempre é expressa e, neste caso, é implícita e deve ser deduzida, pelo intérprete, do sistema constitucional, sempre tendo em vista o fato imponível:

É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência. Ao exegeta incumbe desvendar esta conexão, nos casos em que a lei não explicita tal circunstância. Muitas vezes a lei contém indicação pormenorizada, explícita e precisa – embora conceitual – do sujeito passivo, simplificando a exegese<sup>99</sup>.

Estas lições vêm respaldadas pela opinião de Renato Lopes Becho logo na introdução de sua obra “Responsabilidade tributária de terceiros”:

Por entendermos que nossa Constituição extensa e rígida traz mais do que meros indícios ou sugestões para o legislador ordinário, já lhe adiantando todos os aspectos básicos a respeito dos tributos, filiamo-nos à corrente capitaneada por Geraldo Ataliba.

Ao que nos parece, não há autorização para a eleição de outro sujeito passivo pela norma infraconstitucional, que não aqueles que realizam a materialidade prevista constitucionalmente. Isso não significa que outros parâmetros constitucionais não precisem ser respeitados. Eles balizam a cobrança do tributo partindo-se do núcleo máximo possível, que é a realização do critério material. Tais parâmetros são, por exemplo, os princípios da capacidade contributiva, do não confisco, da seletividade (para os impostos que tiverem sob sua égide), bem como de certas regras específicas, como, por exemplo, a não cumulatividade.

Admitir que uma lei infraconstitucional possa fixar o sujeito passivo de um tributo previsto na Constituição é o mesmo de se dizer que uma lei ordinária pode mudar a Constituição, negando-se a supremacia desta sobre todo o sistema jurídico<sup>100</sup>.

Nessa esteira, as exigências constitucionais rígidas em matéria da sujeição passiva devem ser respeitadas pelo legislador para a figura da responsabilidade tributária<sup>101</sup>.

<sup>99</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 86.

<sup>100</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 20-21.

<sup>101</sup> Todos os estudos elaborados a respeito da discriminação de competências tributárias, a partir das robustas meditações de Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro e Gilberto Ulhoa Canto, até os mais recentes trabalhos de Antônio Roberto Sampaio Dória e Paulo de Barros Carvalho, mostram que o fato imponível não é, nem pode ser, mero ‘pretexto’ para tributação: muito mais que isso, deve ser entendido como expressão de *conteúdos normativos rigorosamente desejados, previstos e incluídos* nos designios constitucionais em matéria de tributação. Ora, a Constituição é *sempre* expressa implícita ou explicitamente em prescrever quem são os sujeitos passivos de tributos [...]. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 93-94.

Portanto, é possível afirmar que as principais diretrizes para instituir, arrecadar e fiscalizar as exações tributárias encontram-se disciplinadas no texto constitucional. Admitir a possibilidade de o legislador infraconstitucional escolher indistintamente os ocupantes do polo passivo da relação jurídica tributária seria o mesmo que permitir que tal legislador efetuasse mudanças no texto magno.

Em síntese, não é possível ao legislador infraconstitucional escolher livremente quem ocupará o polo passivo da relação jurídica tributária na medida em que o sistema constitucional tributário brasileiro é rígido e exaustivo, ou seja, toda matéria legislativa infraconstitucional deve obediência aos ditames constantes na Constituição Federal.

#### **4.2 Sujeito passivo no Código Tributário Nacional**

Uma vez estabelecidas as exigências constitucionais rígidas em matéria de sujeição passiva, pensamos ser oportuno frisar o comando inserido no art. 121 do Código Tributário Nacional:

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 em lei.

O art. 121 deixa claro que há dois sujeitos passivos da obrigação principal: o contribuinte e o responsável. Assim, o contribuinte é a pessoa que participou diretamente da situação em que ocorreu o fato gerador, auferindo uma vantagem econômica e que, portanto, deverá pagar o tributo. E, responsável é aquele que, sem revestir-se da condição de contribuinte, seja compelido a pagar o tributo, por força de lei.

Justen Filho assevera que sujeição passiva “indica a situação do sujeito que deve sacrificar interesses próprios em favor de interesses eleitos pela lei”<sup>102</sup>.

A partir da análise do dispositivo, é possível afirmar que o legislador infraconstitucional, ao redigir o CTN, alargou o conceito de sujeito passivo da obrigação tributária trazido na Constituição Federal, inserindo no polo passivo da relação jurídica indivíduos diversos daqueles elencados no Texto Maior.

---

<sup>102</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 220.

Como é sabido, a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional partiu do entendimento defendido por Rubens Gomes de Sousa, para quem os sujeitos passivos poderiam ser classificados em diretos e indiretos.

Renato Lopes Becho identificou tal realidade ressaltando:

Com essa redação, ainda que com palavras diferentes, parece-nos que o legislador adotou aquela que talvez seja a classificação usual – ainda que criticável – para a sujeição passiva, dividindo-a em sujeição passiva direta (inc. I) e sujeição passiva indireta (inc. II).

[...]

A relação do contribuinte com o fato gerador; na realidade, antecede ao próprio nascimento da obrigação tributária e está em consonância com as lições de Rubens Gomes de Sousa e de Amílcar de Araújo Falcão<sup>103</sup>.

A par disso, sujeitos passivos diretos seriam aqueles que realizam o fato jurídico tributário e têm uma vantagem econômica direta na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. É o próprio contribuinte que sofrerá uma redução de seu patrimônio em favor do Poder Público, por uma obrigação tributária própria.

Já os sujeitos passivos indiretos seriam aqueles indivíduos que, apesar de em momento algum possuírem qualquer relação com o fato jurídico tributário, deveriam efetuar o pagamento do tributo de terceiros, por determinação legal. No entendimento de Rubens Gomes de Sousa, a obrigação tributária já nasce com o sujeito passivo indireto no polo passivo da relação jurídica tributária.

Podemos, pois, dizer que a sujeição passiva indireta, neste entendimento, comportaria espécies de transferência (por solidariedade, sucessão e responsabilidade)<sup>104</sup> e também de substituição. Todavia, na transferência, a obrigação tributária nasce em face do sujeito passivo direto, mas é transferida para o sujeito passivo indireto, ou seja, surge em momento posterior.

Renato Lopes Becho entende que o substituto tributário poderia ser uma terceira categoria de sujeito passivo:

<sup>103</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 31.

<sup>104</sup> Para Rubens Gomes de Sousa: “(a) Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação; (b) Sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento de devedor original; (c) Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto”. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92.

Por isso, seria possível que o CTN, no art. 121, estipulasse as três categorias de sujeitos passivos, assim resumidas:

I – contribuinte: a pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador (ou a pessoa que realiza o fato impositivo);

II – substituto: aquele que, sem ser o contribuinte, mas que esteja vinculado ao fato gerador, deva recolher o tributo;

III – responsável: aquele que, sem ser o contribuinte e sem ter vinculação com o fato gerador, deva recolher o tributo<sup>105</sup>.

As lições ensinadas por Rubens Gomes de Sousa que a sujeição passiva pode ser direta – quando recaia sobre a pessoa que obteve a vantagem econômica – ou indireta – quando o Estado cobrar o tributo de pessoa diversa daquela que obteve a vantagem econômica decorrente do ato, fato ou negócio tributado, foram seguidas por Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>106</sup>.

De acordo com essa doutrina, somos conduzidos a uma noção de que tudo poderia ser encaixado no conceito de sujeição passiva indireta – a nosso ver, a categoria do sujeito passivo indireto traz a figura do responsável tributário.

Aprofundando o raciocínio, é relevante definir a origem da palavra “responsabilidade”. Etimologicamente o termo vem do latim *respondere*, que significa responsabilizar-se, assegurar, assumir o pagamento do que se obrigou, ou do ato praticado<sup>107</sup>.

Segundo De Plácido e Silva, a responsabilidade em sentido amplo “revela o dever jurídico em que se coloca a pessoa, seja em virtude de contrato, seja em face de fato ou omissão, que lhe seja imputado, para satisfazer a prestação convencionada ou para suportar as sanções legais, que lhe são impostas”<sup>108</sup>.

No direito tributário, a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária<sup>109</sup>. No caso, a responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas que está vinculada ao fato gerador

<sup>105</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 32.

<sup>106</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 604-605.

<sup>107</sup> DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. v. 4. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 170.

<sup>108</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 713.

<sup>109</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 148.

da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva<sup>110</sup>.

Desde logo, a responsabilidade tributária encontra uma disposição geral no Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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 este respeito merece ser trazida a doutrina nacional para interpretar e conceituar a responsabilidade tributária. Segundo Regina Helena Costa:

A *responsabilidade* genericamente considerada, por sua vez, encontra fundamento no art. 128, CTN. Sempre diz respeito a terceira pessoa, vinculada indiretamente ao fato jurídico tributário que ensejou a obrigação principal. Essa modalidade de sujeição passiva manifesta-se mediante a exclusão da responsabilidade do contribuinte, ou pela atribuição do ônus tributário em caráter subsidiário a este<sup>111</sup>.

Bata Simões<sup>112</sup> dispõe, em sentido genérico, que o responsável tributário “é a pessoa que não pratica direta e pessoalmente o fato gerador da obrigação, mas que, de alguma forma, guarda relação com o mencionado fato, tendo como consequência sua alocação legal como obrigada ao pagamento do tributo”.

Como se observa, apesar de entendermos, conforme os ditames constitucionais, que sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte) é somente aquele indivíduo que pode realizar o fato jurídico descrito no critério material da regra-matriz de incidência tributária, pois com tal fato mantém relação econômica (capacidade contributiva)<sup>113</sup>, existe a possibilidade da eleição de terceiras pessoas para efetuarem o pagamento da exação tributária, de acordo com o CTN.

No entanto, conforme pontuado por parte da doutrina, aqui reflexões de Renato

<sup>110</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 148.

<sup>111</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 148.

<sup>112</sup> SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2017, p. 170.

<sup>113</sup> “O primeiro limite para se estabelecer a responsabilidade tributária em nosso Estado Fiscal Democrático é a observância do escudo legal. Obviamente, a obrigação tributária sempre deve estar espelhada por essa importante garantia do cidadão contribuinte: o respeito ao princípio da legalidade, como já ressaltamos diversas vezes neste trabalho. Porém, assim como para o contribuinte, o conteúdo da lei que designe a responsabilidade tributária também deve guardar relação indireta com o fato gerador, ou seja, não basta estar previsto na legislação como responsável tributário para ser considerado responsável tributário. De forma que, como segundo limite à imposição da responsabilidade tributária encontramos a relação, mesmo que indireta, entre o sujeito passivo indireto escolhido e o fato gerador da obrigação. O termômetro da exação será a análise da capacidade contributiva [...]”. SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2017, p. 171.

Lopes Becho, o diploma legal é bastante impreciso<sup>114</sup>. O Código Tributário Nacional utiliza os termos substituição e responsabilidade indistintamente, o que causa inúmeras confusões doutrinárias. Desse modo, se nos valermos do Codex Tributário, todos os casos de sujeição passiva indireta foram reunidos sob o título de responsabilidade.

Ora, insistamos: não é dado ao legislador infraconstitucional a possibilidade de alterar o sistema de acordo com sua vontade, elegendo terceira pessoa para pagar o tributo arbitrariamente. O espírito da Constituição Federal deve ser sempre lembrado e seus princípios devem ser seguidos.

De fato, ainda que não conste no texto da Carta Magna a leitura: *contribuinte de tal imposto será a pessoa x*, entendemos que o “sujeito passivo tributário está, pelo menos implicitamente, previsto no texto constitucional<sup>115</sup>.

Por isso mesmo, a classificação quanto à sujeição passiva no direito tributário seguida no presente trabalho, tendo por base a doutrina de Renato Lopes Becho<sup>116</sup> é a seguinte: a) sujeição passiva direta: contribuinte; b) sujeição passiva indireta: substitutos e responsáveis; b.1) substituição: b.1.1) para trás/diferimento; b.1.2) para frente/progressiva; b.2) responsabilidade: b.2.1) por sucessão; b.2.2) de terceiros; b.2.3) por infrações.

Em suma, ainda que chamados de sujeitos passivos, cabe ao aplicador e ao intérprete da lei tributária desvendar a real intenção do legislador infraconstitucional, a fim de evitar que a Administração Fazendária, com o fito de alavancar a arrecadação, alcance a eleição de sujeito passivo desvinculado da materialidade do tributo, transferindo-a para administradores de empresas que não praticaram qualquer ato passível de configuração.

### 4.3 Responsabilidade por sucessão

Apesar de o tema principal do presente trabalho ser a responsabilidade de terceiros com poderes de administração, sobrevoaremos todas as espécies de

<sup>114</sup> “O legislador, no CTN, deixou a responsabilidade tributária muito vaga. Em princípio, todo aquele que não for contribuinte, mas que tiver que pagar o tributo, será responsável. O responsável, assim, é identificado por exclusão: aquele que tenha que pagar tributo sem ter relação pessoal e direta com o fato econômico”. BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 31.

<sup>115</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 17-18.

<sup>116</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 38.

responsabilidade tributária, a fim de auxiliar na interpretação do nosso estudo.

Os arts. 129 a 133 do CTN tratam das hipóteses de responsabilização por sucessão, nas quais a pessoa física ou jurídica sucessora, por expressa disposição de lei, passará à condição de obrigada pelo adimplemento do tributo, independentemente de possuir relação direta com o fato gerador<sup>117</sup>.

Na verdade, ocorrerá verdadeira transferência da responsabilidade, podendo decorrer (i) de morte do devedor; (ii) de venda de imóvel ou estabelecimento comercial, ou ainda, (iii) da ocorrência de fusão, incorporação ou de transformação de determinada pessoa jurídica.

Nestes casos, a responsabilização por sucessão compreenderá os créditos tributários já definitivamente constituídos, isto é, as dívidas anteriores à sucessão.

Entendemos por bem destacar nesta seção a responsabilidade por sucessão comercial, prevista no art. 133 do CTN:

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.

Temos, pois, que após a imprescindível comprovação, o adquirente, responderá pelo adimplemento dos tributos devidos pela sucedida, na qualidade de responsável: de forma ‘integral’ ou de ‘forma subsidiária’ com o alienante.

Caracterizada a sucessão – o que se dá com a aquisição do complexo unitário de bens ou serviços que constitui a empresa – ocorre a compenetração dos patrimônios do alienante e do adquirente. Deste modo, não se pode desconsiderar que o cessionário responde *ultra vires successionis*, isto é, com a integralidade do seu patrimônio empresarial, compreendendo os bens preexistentes e acrescidos<sup>118</sup>.

Apesar da utilização da expressão ‘integral’, indicando tratar-se de

<sup>117</sup> De acordo com Zelmo Denari, a figura do sucessor tributário tem pontos de semelhança com o do responsável tributário: “Ambos, por exemplo, não participam e nem realizam o pressuposto. Insinuam-se na relação tributária formal ou processual como substitutos do contribuinte originário, isto é, do titular da relação jurídica controvertida”. DENARI, Zelmo. **Solidariedade e sucessão tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 91.

<sup>118</sup> DENARI, Zelmo. **Solidariedade e sucessão tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 107.

responsabilização pessoal, em que o adquirente responderia sozinho, se faz interessante trazer a opinião de Hugo de Brito Machado<sup>119</sup> na qual entende tratar-se de responsabilização solidária, pois o alienante, mesmo tendo cessado a respectiva exploração, continua responsável. Segundo o autor, aqui, quem diz integralmente, não está dizendo exclusivamente.

No que se refere à hipótese de responsabilização subsidiária, prevista pelo art. 133, II, do CTN, assinalamos apenas que demandará a comprovação de esgotamento patrimonial do alienante.

Renato Lopes Becho, após estudar artigo por artigo do CTN dedicado à responsabilidade por sucessão, reitera que estamos diante de uma exigência processual, pois ocorre a extinção da personalidade empresarial antiga, sendo a substituição irrelevante para caracterizar a relação jurídico-tributária:

Em que pese toda essa análise, não conseguimos classificar a responsabilidade tributária por sucessão como uma categoria própria de sujeição passiva tributária. Isso porque, em todos os eventos acima tratados, quando da ocorrência do fato imponible, estava atuante aquele sujeito previsto na Constituição Federal, ou aquela pessoal a ela equiparada (segundo requisitos rígidos) pela legislação infraconstitucional. A substituição veio sempre em momento posterior ao nascimento do crédito tributário. Não aconteceu, nem uma única vez dentre os casos arrolados nos arts. 130 a 133 do Código Tributário Nacional, de a substituição se dar *antes* da ocorrência do fato imponible.

Por isso, fica a impressão de que toda essa substituição, causada pela sucessão, ocorre apenas e tão somente para fins de cobrança do tributo, administrativa ou judicial.

Reiteramos, portanto que não nos parece haver uma nova classe de sujeição passiva tributária denominada de *substituto legal tributário*, dentre os casos arrolados no CTN (arts. 130 a 133). O que há são regras processuais de cobrança do crédito tributário quando tenha havido o perecimento do sujeito passivo, o que é bem diverso<sup>120</sup>.

Conforme pontuado por Renato Lopes Becho, a responsabilidade por sucessão é utilizada simplesmente para efeitos de cobrança do crédito. Isto ocorre porque a partir do momento em que inexistente o sujeito passivo original (constitucional ou legal), ainda assim, o crédito tributário persiste, precisa ser satisfeito e as Fazendas Públicas acabam por direcionar aleatoriamente as cobranças judiciais aos sucessores, somente com a finalidade de facilitar seu recebimento.

Por fim, entendemos que ao se analisar a substituição tributária, em nenhum

<sup>119</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 153

<sup>120</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 53.

momento a obrigação tributária cabe ao contribuinte, em boa verdade, a incidência recai diretamente sobre o substituto tributário, ou seja, não há transferência.

Uma vez que não tivemos o intuito de nos aprofundar nesse tema correlato, sendo nosso objetivo apenas estabelecer que a substituição tributária se diferencia da responsabilidade tributária, podendo ser considerada uma terceira categoria de sujeito passivo, vez que o substituto ocupa o lugar do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador, passemos a analisar, na próxima seção, a responsabilidade tributária de terceiros.

#### **4.4 Responsabilidade de terceiros**

Antes de adentrarmos os mandamentos da responsabilidade de terceiros – iniciaremos com aquela prevista no artigo 134 do CTN – é conveniente registrarmos a existência de hipóteses em que a natureza da norma jurídica que institui a responsabilidade tributária é sancionatória.

Em boa verdade científica, em seu antecedente está prevista a ocorrência de um fato ilícito, no caso, o descumprimento do comando normativo estabelecido no consequente da norma instituidora do tributo, e no consequente, por outro lado, formase a relação jurídica administrativa entre o Fisco e a pessoa eleita pela legislação para figurar como responsável pelo pagamento do valor correspondente ao tributo devido.

Agora, passemos à análise do dispositivo inserido no art. 134 do Código Tributário Nacional:

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.

Como percebemos, as pessoas elencadas pelos incisos da lei como responsáveis pelo pagamento do tributo possuem um dever de representação em relação aos verdadeiros contribuintes da relação jurídica tributária correspondente.

Indubitável, portanto, que, o nascimento da relação jurídica tributária de responsabilidade não advém do fato jurídico tributário, mas do reconhecimento de que o contribuinte não pôde cumprir com sua obrigação, somado a esse fato a intervenção ou omissão do responsável.

Braulio Bata Simões, ao mencionar as lições de Hugo de Brito Machado, e explicar que a responsabilização não é pela falta de pagamento de tributo, mas pelo terceiro ter participado do ato, se posiciona de maneira contundente:

Tal exegese é, ou deveria ser, óbvia. Interpretar em sentido contrário corresponderia a nulificar determinadas figuras no direito brasileiro, pois nenhuma pessoa em condições normais de sanidade aceitaria ou se proporia a realizar o cargo de inventariança, de síndico ou administrador de uma falência ou sócio das sociedades empresarias caso se cogitasse em responsabilização objetiva. Obviamente que tais pessoas, exercentes destes cargos e/ou encargos, deveriam estar resguardadas pelo sistema ao não serem responsabilizados caso não tenham influído com seus atos ou omissões para a ocorrência do fato gerador<sup>121</sup>.

De fato, percebe-se que a responsabilidade dos terceiros elencados nos incisos do art. 134 decorre unicamente do dever de representação dos contribuintes, por isso, de natureza privada. Os deveres são aqueles decorrentes de dispositivos civis ou comerciais, como, por exemplo, o pátrio poder, a tutela e a curatela, a responsabilidade de ofício dos tabeliães e a responsabilidade do inventariante. Em outras palavras, o responsável é representante legal ou comercial do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Trata-se, como se vê, de dispositivo pelo qual o terceiro poderá responder subsidiariamente por débito tributário do contribuinte, pessoa jurídica, desde que: (i) não seja possível cobrar do contribuinte o adimplemento da obrigação; e (ii) tenha o terceiro intervindo ou se omitido a respeito do ato relevante para formar o crédito tributário. Além de os requisitos serem cumulativos, é certo que os atos e omissões das pessoas tidas como responsáveis devem ter dado causa ao inadimplemento da prestação.

---

<sup>121</sup> SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2017, p. 194.

Portanto, a responsabilização avaliada tem ligação direta com a participação do terceiro em ato, inclusive por omissão, a fim de configurar o fato gerador do tributo, relação de causa e efeito:

[...] a solidariedade prevista nesse dispositivo pressupõe duas condições: a impossibilidade, naturalmente econômica, de o contribuinte satisfazer seu débito, e a participação do terceiro, pai, tutor etc., nos atos tributados ou nas omissões verificadas. Há de existir essa relação de causa e efeito<sup>122</sup>.

Renato Lopes Becho, em sua nobre tentativa de aclarar os requisitos adotados, aponta:

Compondo a *impossibilidade* econômica com a *intervenção* ou *omissão* do responsável que tenha assistido a insolvência, a compreensão do dispositivo fica mais clara. O responsável terá que ter agido ou se omitido em suas funções e, com isso, levado o contribuinte a não ter bens para pagar o tributo. Contudo, o legislador não indica quais ações ou omissões deva o terceiro ser responsabilizado. Implicitamente, não podem ser atos lícitos, pois transformariam os responsáveis em garantidores do devedor<sup>123</sup>.

Salientamos que o fato ilícito que determina o nascimento da regra de responsabilidade aos terceiros elencados no art. 134 do CTN não é o simples inadimplemento do tributo. O ilícito é a falta de diligência das pessoas listadas nos incisos do artigo estudado.

Conforme acentua Misabel de Abreu Machado Derzi:

[...] a responsabilidade dos terceiros, arrolados no art. 134, depende da ocorrência de fato ilícito, posto em norma secundária: ter havido, em ação ou omissão, descumprimento do dever, legalmente previsto ou contratualmente nascido, de providenciar o recolhimento do tributo devido pelo contribuinte ou de fiscalizar o seu pagamento<sup>124</sup>.

Dito de outro modo, para não ser responsabilizado, o terceiro deve agir com zelo, auxiliando para que os representados recolham os tributos devidos, além de não praticar qualquer espécie de omissão, pois tais condutas decorrem, inegavelmente, do dever de representação.

Realmente, a dificuldade é: como justificar, do ponto de vista obrigacional, a responsabilidade de um terceiro que não participa diretamente do fato gerador? O terceiro responsabilizado pela regra do artigo 134 do Código Tributário Nacional não

<sup>122</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 753.

<sup>123</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 86.

<sup>124</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 754.

possui qualquer vinculação à hipótese de incidência que instaura a obrigação tributária. Na verdade, ele jamais concorreu de qualquer forma para a realização da hipótese de incidência.

Um outro ponto que cremos ser de grande valia para as anotações ao art. 134 do CTN diz respeito à sua natureza jurídica. Isso porque, ao analisarmos o teor do artigo, verificamos um equívoco, na medida em que o texto dispõe sobre responsabilidade solidária, quando, na verdade, trata-se de responsabilidade subsidiária. Isso porque o aludido responsável só é chamado a satisfazer a obrigação nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Andréa M. Darzé sintetiza bem o que acabamos de expor, ao confirmar a existência de um benefício de ordem:

Nesse contexto, parece-nos muito mais convincente afirmar ter o legislador incorrido em atecnia, ao empregar, de forma imprópria, o termo *solidariamente* no artigo 134, do que defender que foram remodelados os predicados desse instituto, distanciando-se daqueles presentes na teoria geral do direito, especialmente quando a única prescrição do Código Tributário Nacional sobre as características da solidariedade estabelece textualmente que ela não comporta benefício de ordem.

[...]

Logo, diante da inexistência de qualquer passagem normativa que possa servir de fundamento para a conclusão de que o instituto da solidariedade, em matéria tributária, comporta benefício de ordem, preferimos dizer que a responsabilidade prevista no artigo 134 é subsidiária<sup>125</sup>.

Dessa forma, coadunamos com a doutrina que afirma haver subsidiariedade no art. 134 do CTN, na medida em que a lei não permite que o terceiro se responsabilize pela dívida sem que o credor se certifique de que o cumprimento da obrigação, pelo contribuinte, é impossível.

Aqui chegados, cumpre observarmos que, como não poderia deixar de ser, Renato Lopes Becho interpreta a responsabilidade tributária como sanção, compreendendo a exigência da apuração prévia do ilícito praticado<sup>126</sup>.

No entanto, interessante mencionar que o autor chegou a admitir a responsabilidade como representação em alguns incisos. Contudo, concluiu que a natureza jurídica da responsabilidade de terceiros não pode ser considerada uma

<sup>125</sup> DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária**. Solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 278-279.

<sup>126</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 83.

representação, pois não há representação em todos os incisos do art. 134, como no inciso V, visto que os tabeliães, na realidade, não agem representando ninguém. Assim, após admitir que a responsabilidade tem natureza jurídica de representação, o autor retornou rapidamente para a natureza jurídica de sanção<sup>127</sup>.

Neste momento, é interessante trazermos lições, ainda que de forma rasa, a respeito do art. 134, VII, que se refere aos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Senão vejamos.

Como sabemos, nas sociedades limitadas, a responsabilização dos sócios é limitada ao capital social subscrito e integralizado. Todos os sócios respondem solidariamente pela integralização, nos termos do art. 1.052 do Código Civil (CC)<sup>128</sup>.

Por sua vez, nas sociedades por ações, aplica-se a regra geral pela qual a responsabilidade dos sócios é limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas, nos termos do art. 1º da Lei das Sociedades Anônimas (LSA)<sup>129</sup>. Na verdade, constituem sociedades puramente de capital.

Daí ser imprescindível afastar a aplicação, pelo legislador, do inciso VII do art. 134 às sociedades limitadas e às sociedades por ações, até por não serem consideradas puramente sociedades de pessoas.

A respeito, merecem ser trazidas à colação as palavras elucidativas de Renato Lopes Becho:

Aplicando a classificação ao disposto no art. 134, VII, do CTN, conclui-se que somente os sócios das sociedades comerciais de responsabilidade ilimitada responderão pessoalmente, nos termos do art. 135 do CTN, por débitos tributários contraídos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social e estatuto. Aplicar-se-ão os dispositivos legais citados, então, para os sócios das seguintes sociedades: em nome coletivo, de capital e indústria, em comandita simples e em conta de participação. São estruturas pouco usuais na vida brasileira.

[...]

Já os sócios das formas usuais de constituição de sociedades em nosso país – sociedade anônima e sociedade por quotas de responsabilidade limitada – não estão abrangidos pelo inc. VII do art. 134 do CTN<sup>130</sup>.

O que está a se dizer é que o art. 134 não traz nenhuma modificação das leis comerciais, na medida em que elege como responsáveis tributários apenas os sócios

<sup>127</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 75-80.

<sup>128</sup> “Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”.

<sup>129</sup> “Art. 1º A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas”.

<sup>130</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 110-111.

nas sociedades de pessoas, que já estão solidária e pessoalmente obrigadas pelos institutos do direito privado, sendo sua aplicação totalmente restrita.

Tudo considerado, chegamos à conclusão de que os administradores de bens de terceiros somente poderão ser responsabilizados, subsidiariamente, na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte e caso existam as necessárias provas, coligadas ao longo do devido processo legal, de atuação ou omissão culposa de um dever que lhes competia.

Por ora, entendemos serem estes os principais pontos sobre a responsabilidade de terceiros, os quais serão melhor explorados em capítulo específico, quando adentrarmos na análise do artigo 135.

#### **4.5 Responsabilidade por infrações**

Pelo fato de a responsabilidade por infrações também não ser o foco da nossa dissertação, apenas delinaremos seus conceitos e algumas divergências, a fim de demonstrarmos que a responsabilidade de terceiros possui natureza e aplicação diversa da responsabilidade por infrações.

A responsabilidade por infrações é tratada no Código Tributário Nacional, em seus arts. 136 a 138, e visa punir o descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias. Sobre o tema, Ruy Barbosa Nogueira asseverava: “infrações a legislação tributária [...] são os desatendimentos das obrigações tributárias principais e acessórias [...]”<sup>131</sup>.

Segue dispositivo inserto no art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

No direito brasileiro, salvo disposição de lei em contrário, as infrações tributárias têm natureza objetiva. A responsabilidade por elas independe da intenção do agente ou do responsável.

O trecho do art. 136 que indica “independe da intenção do agente” ocasiona algumas divergências na doutrina pátria, na medida em que a maior parte dos autores

---

<sup>131</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 193.

cogita versar de uma responsabilidade objetiva, ou seja, pouco importando se o agente agiu com negligência, imperícia ou imprudência.

Nesse sentido, Renato Lopes Becho observa que o dever de recolher tributo é objetivo, não decorre da vontade do sujeito passivo:

Se o contribuinte não adimpliu com sua obrigação tributária porque não tinha dinheiro, porque o portador do pagamento sofreu um acidente ou foi vítima de um crime, porque iria pagar eletronicamente ou sua *internet* falhou justamente naquele momento crucial, ou outras ocorrências que tais, nada disso importa para a caracterização do dever de indenizar o Estado pelo não recolhimento do tributo a tempo e a hora. Dada a ocorrência (não recolhimento do tributo) e o nexos causal (o contribuinte não fez o pagamento), caracterizada está sua *responsabilidade objetiva*<sup>132</sup>.

Todavia, outra parcela da doutrina entende que o art. 136 trata de responsabilidade subjetiva<sup>133</sup>. Na opinião de Ruy Barbosa Nogueira, a interpretação deve ser sistemática, conjugando o art. 112, III, com o art. 136, ambos do CTN.

Importa assinalar que a doutrina costuma relacionar o teor do art. 112 ao popular brocardo *in dubio pro reo*.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

[...]

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

[...].

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira, ao capitularmos isoladamente o disposto no art. 136 do CTN, sem compreendê-lo, e mais, omissivamente, por não o conjugarmos com o disposto no item III do art. 112 acima transcrito, podemos pensar que o artigo criou entre nós a responsabilidade objetiva. O que, no entendimento dele, não aconteceu.

Deste modo, defende que o dolo deve ser reservado para infrações fiscais mais graves. Para as demais, seria necessário apenas um dos graus da culpa. E conclui:

<sup>132</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 54.

<sup>133</sup> Luciano Amaro defende a exclusão de culpa mediante boa-fé “[...] o dispositivo não diz que a responsabilidade por infrações independe de culpa. Ele diz que independe da ‘intenção’. Ora, intenção, aqui, significa vontade: eu quero lesar o Fisco. Eu quero ludibriar a arrecadação do tributo”. AMARO, Luciano da Silva. *Infrações tributárias*. **Revista de Direito Tributário** n. 67. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 32-33.

de tudo isto decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária. Em outras palavras, não existe, em nosso sistema, a arqueológica ‘responsabilidade objetiva’ ou infração sem culpa”<sup>134</sup>.

Em seguida, traremos o preceito do art. 137 do Código Tributário Nacional que desloca a responsabilidade pela infração para o agente:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

O parecer doutrinário acredita que o caráter da responsabilidade por infrações disposto no artigo 137 do CTN é de direito tributário penal, com previsão na legislação complementar e o objetivo de tipificar crimes contra a ordem tributária (Lei n. 8.137/1990), por exemplo.

Tendo em vista que o tema principal deste estudo é a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN, relevante mencionarmos a interpretação sistemática realizada por Becho:

Assim, quer nos parecer que não há distinção, em relação à forma de responsabilização das pessoas físicas, entre os arts. 135 e 137 do CTN. A diferença entre os textos legais diz respeito ao conteúdo: enquanto o art. 137 destina-se a crimes, o art. 135 não abrange esses tipos. Especificando para clareza de nossa ideia: no art. 137 as infrações à legislação são criminosas (infração à legislação penal), enquanto as infrações à legislação, no art. 135 do CTN, não são criminosas, constituindo-se desatenções a legislação diversa (notadamente a civil e comercial). Ambos os textos legais, contudo, excluem a responsabilidade dos contribuintes, fazendo recair a responsabilidade apenas nas pessoas listadas<sup>135</sup>.

Segundo a interpretação a qual nos filiamos relativa à expressão “respondem

<sup>134</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 107.

<sup>135</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 157.

pessoalmente”, no sentido de excluir qualquer outra pessoa, no caso de infrações, a responsabilidade é pessoal do agente, afastando a subsidiariedade ou a solidariedade do contribuinte.

Queremos deixar gravado que no art. 137, o Código Tributário Nacional tratou da responsabilidade pessoal por condutas com dolo específico ou que constituam crime ou contravenção. E, por não ser objetivo do presente estudo, basta-nos ressaltar que não trata de sucessão, mas de responsabilidade pessoal.

Em derradeiro, o art. 138 aborda a denúncia espontânea, que tem o objetivo de excluir a responsabilidade por infrações, estimulando o infrator na regularização das pendências desconhecidas por parte do Fisco.

## **5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Com relação à responsabilidade de terceiros, conhecemos duas hipóteses, quais sejam, a responsabilidade do art. 134 do CTN, acima estudada, e a responsabilidade do art. 135 do mesmo diploma.

A divergência nos conceitos adotados pela doutrina e pelos tribunais com relação ao disposto no art. 135 do Código Tributário Nacional é velha conhecida.

A seguir, destacaremos a responsabilidade que diz respeito ao tema principal do presente trabalho, prevista no art. 135, III, 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:  
[...]  
III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Dessa forma, examinaremos a responsabilidade exclusiva e pessoal do terceiro; a sua imprescindível relação do terceiro com a obrigação tributária; a necessária intenção do terceiro (dolo) na realização da infração para a responsabilização; o entendimento de que o mero inadimplemento não caracteriza a responsabilidade; uma rápida percepção do que pode ser considerado “infração de lei”; o ônus de provar a ocorrência da ilicitude para a inclusão na qualidade de corresponsável; e, finalmente, a regra-matriz de incidência tributária contida no art. 135 do Código Tributário Nacional.

### **5.1 Responsabilidade pessoal**

Consoante inteligência do comando inserto no art. 135 do CTN, acima transcrito, a menção “São pessoalmente responsáveis” significa que o crédito tributário será exigido apenas do terceiro pela prática do ato que gerou a obrigação tributária, não comportando solidariedade com qualquer outra pessoa, física ou jurídica.

Não temos dúvidas em afirmar que a pessoalidade significa a não exigência da obrigação tributária do contribuinte, mas diretamente do terceiro, mediante

substituição do polo passivo da obrigação tributária, ou seja, o terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado. A pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, não participa da relação jurídica tributária.

Convém termos em mente que a obrigação tributária deverá ser exigida da pessoa, física ou jurídica, que cometeu a infração à lei, ao contrato ou estatuto, visto que praticou ato tendente à geração da obrigação tributária.

Renato Becho nos instiga afirmando a responsabilidade pessoal do terceiro:

O que os arts. 134 e 135 têm de diferentes? Justamente as diferenças dispostas no *caput*. De fato, o art. 135 já determina a responsabilidade pessoal do agente. Isso significa que, ao contrário do art. 134, nos casos em que se aplicar o art. 135, o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte ou substituto) não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário. A responsabilização pessoal dos agentes catalogados na norma afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária<sup>136</sup>.

Conforme verificamos, a responsabilidade é inteiramente do terceiro, de forma exclusiva e pessoal. Os gestores respondem com o seu patrimônio pessoal na hipótese do não cumprimento do dever obrigacional do contribuinte pessoa jurídica.

Nessa esteira, Andréa M. Darzé apresenta as seguintes considerações:

Também aqui o legislador foi explícito ao indicar o produto de relações que se estabelece entre a presente norma e a regra-matriz de incidência em sentido amplo. Ao afirmar que a responsabilidade do terceiro é pessoal, deixou claro que a inserção da norma de responsabilidade no sistema revoga ou mesmo impede a incidência daquela outra na qual o contribuinte ocupa o lugar sintático de sujeito passivo. Essa variação de efeitos, é bom que se esclareça, leva em conta apenas o estágio do processo de positivação no qual se certifica a ocorrência do ilícito – se anterior ou posterior à lavratura da norma individual e concreta em face do contribuinte [...].

De fato, toda obrigação é pessoal, já que apenas se pode juridicamente exigir seu cumprimento da pessoa que figure em seu polo passivo. Todavia, o que constatamos, a partir de uma análise mais detida das disposições do próprio Código Tributário Nacional, é que toda vez que o legislador utilizou o signo pessoal estava se referindo às relações estabelecidas exclusivamente com o responsável. Essa construção de sentido é feita pela negativa. Afinal, sendo apenas três as características da sujeição passiva e havendo impossibilidade semântica de se enquadrar o termo pessoal nas classes subsidiária ou solidária, que exigem sempre pluralidade de sujeitos, a conclusão é inevitável: trata-se de responsabilidade exclusiva<sup>137</sup>.

<sup>136</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 89.

<sup>137</sup> DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária**. Solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 177-178.

Em conclusão, Andréa M. Darzé menciona o desejo do legislador na elaboração do dispositivo diante do emprego do vocábulo “pessoal”:

As consequências que o legislador atribui à prática de fato que preenche integralmente os requisitos indicados no referido dispositivo legal foram justamente a impossibilidade de responsabilização do realizador do fato tributado e a imputação de responsabilidade exclusiva do infrator<sup>138</sup>.

Nas palavras de Becho, a cobrança também deve ocorrer apenas contra o responsável e não contra a sociedade empresária (contribuinte):

Ao que nos parece, diante de fatos praticados por seus administradores, mas contra seus interesses, as pessoas jurídicas irão denunciá-los e buscarão a responsabilização apenas (responsabilização pessoal) da pessoa física que os praticou<sup>139</sup>.

Sendo mais específicos, a obrigação de pagar tributos passa a recair integral e exclusivamente sobre a pessoa do infrator, deixando de existir fundamento para a exigência do devedor original.

Definitivamente, entendemos que a palavra “pessoalmente”, constante do art. 135 do CTN, afasta a ideia de solidariedade do terceiro com a sociedade empresária. Até porque, acreditamos que se o legislador desejasse de forma contrária, teria empregado outro vocábulo que não ‘pessoal’.

Este, todavia, não é o posicionamento de Hugo de Brito Machado:

A lei diz que são *pessoalmente* responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. 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 a 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. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional [...] <sup>140</sup>.

Relevante trazermos as considerações de Leandro Paulsen sobre os casos nos quais a pessoa jurídica se beneficia do ato praticado com excesso de poderes ou

<sup>138</sup> DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária**. Solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 182.

<sup>139</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 101.

<sup>140</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 157-158.

infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Segundo o seu entendimento, estar-se-ia diante de responsabilidade solidária:

Certo é que, se a pessoa jurídica se beneficiou do ato, ainda que praticado com infração à lei ou com excesso de poderes, sua responsabilidade decorrerá, ao menos, da incidência do art. 124 do CTN, que diz da responsabilidade por interesse comum<sup>141</sup>.

Não nos parece fazer sentido alterar a forma da responsabilização de pessoal para solidária, mesmo quando houver benefício para a sociedade, na medida em que o objetivo do art. 135 do CTN é justamente preservar a sociedade contra atos fraudulentos praticados pelos seus administradores.

Aqui o dispositivo menciona apenas responsabilidade pessoal em razão do dolo, diversamente do art. 134 pelo qual a responsabilidade é solidária. O ajuste foi feito de acordo com a participação da pessoa em função do ato praticado.

Neste contexto, sem a pretensão de aprofundarmos o tema, a relação jurídica tributária não se altera em função de a sociedade se beneficiar do ato ilícito, interessando somente a obrigação pessoal do administrador pelo pagamento do tributo.

Acima de tudo, é certo que responde pessoalmente justamente pelo caráter sancionatório, que visa penalizar o terceiro que descumpra comandos legais agindo ilicitamente em nome da sociedade que representa. Não é por outra razão ser inadmissível que a Administração Fazendária possa responsabilizar pessoalmente alguém fora da hipótese legal.

Tudo considerado, concluímos que a responsabilidade será pessoal do terceiro, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte (pessoa jurídica), uma vez que o responsável terá praticado ato ilícito, nascendo o dever de pagar o tributo, objeto da obrigação tributária.

## **5.2 Imprescindível relação do terceiro com a obrigação tributária**

Em continuidade à análise do dispositivo legal, temos a afirmação de que o terceiro somente poderá ser responsabilizado pessoalmente pelas “obrigações

---

<sup>141</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 948.

tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Sublinhamos que, em regra, o sujeito passivo direto (contribuinte) que pratica o fato gerador tem o dever de adimplir a respectiva obrigação tributária. Contudo, se do ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos resultar obrigação tributária, deverá esta ser suportada por seus gestores (terceiros responsáveis), e não mais pelo contribuinte.

Não é difícil que uma interpretação menos minuciosa deduzisse que os atos ilícitos praticados pelos terceiros fariam nascer a obrigação tributária. Entretanto, o ato ilícito praticado não se confunde com ato que faz nascer a obrigação tributária. O ilícito estaria ligado ao *animus* do terceiro, representante da sociedade, que agindo com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, fizesse nascer obrigação tributária. E essa obrigação seria decorrente de um ato lícito.

O CTN optou por elaborar um conceito de tributo, descrevendo os elementos que distinguem essa obrigação das demais existentes no ordenamento jurídico nacional, devendo ser analisado em sua totalidade<sup>142</sup>.

De acordo com a prescrição do art. 3º do Código Tributário Nacional:

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

Quando a norma menciona “instituída em lei” labora no sentido de que a obrigação nasce imediatamente da lei, tão logo ocorra o fato jurídico tributário descrito na norma. Assim, realizado o fato jurídico tributário, tem o sujeito passivo o dever de pagar o tributo.

Como se isso não bastasse, o tributo deve nascer sempre de um ato lícito, descrito no antecedente de uma norma jurídica, visto que a seara dos atos ilícitos não pertence ao direito tributário.

De acordo com as lições de Renato Lopes Becho, os ilícitos não são tributáveis:

---

<sup>142</sup> Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte. JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969, p. 109-110.

A causa do tributo é um acontecimento lícito. O tributo não é sanção, é obrigação, é vínculo, é dever, é liame, é decorrente de atos lícitos, assim como o dever dos pais de alimentar os filhos é uma obrigação que não decorre de ato ilícito. Mas ambos os deveres, se descumpridos, levam à aplicação de penalidade: à multa por não recolher o tributo e até mesmo à perda de bens, à prisão por não pagar pensão alimentícia<sup>143</sup>.

Paulo de Barros Carvalho<sup>144</sup> também determina a compreensão de tributo com a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária.

Na realidade, ao tratarmos sobre o questionamento da obrigação 'resultante' a que alude o *caput* do art. 135 do CTN, devemos ter em mente que a infração não diz respeito ao fato jurídico tributário, que é sempre lícito, mas sim à decisão de sua prática, contrária aos objetivos sociais observados no contrato social ou no estatuto, à tomada de decisões pessoalmente e, ainda, aos limites fixados em lei. Com a adição do dolo.

Irrefutável, deste modo, o entendimento acerca da transferência da responsabilidade pelo pagamento do tributo em caso de atitude ilícita do terceiro praticada contra a sociedade que representa.

Alguns exemplos de ilicitude a ensejar a responsabilidade são trazidos por Renato Lopes Becho:

Como é sabido, a concessão de fianças ou avais é lícita. Mas, nas sociedades anônimas, pode contrariar seus estatutos. Essa violação estatutária terá efeitos fiscais, como, por hipótese, a incidência de algum tributo que tenha por fato gerador (fato imponível) justamente as fianças ou avais. [...] Firmando nossa atenção no conteúdo do inciso III do mandamento legal, quando diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas realizarem atos tributáveis contra os interesses das empresas, tais como emitirem fianças ou avais em nome daquelas – mas contra seus interesses, repetimos – o contribuinte habitual (pessoa jurídica) poderá objetar-se à cobrança, afirmando que a obrigação é de responsabilidade pessoal do terceiro. Ao que nos parece, diante de fatos praticados por seus administradores, mas contra seus interesses, as pessoas jurídicas irão denunciá-los e buscarão a responsabilização apenas (responsabilidade pessoal) da pessoa física que os praticou<sup>145</sup>.

Não é por outra razão que a atribuição de responsabilidade do terceiro só poderá ser realizada caso ele pratique atos que extrapolem as suas atribuições perante a sociedade ou aja contra a legislação que rege sua conduta perante a pessoa jurídica que representa.

<sup>143</sup> BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 74.

<sup>144</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 26.

<sup>145</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 101.

Assim, tem razão Renato Lopes Becho quando esclarece a existência de mais de uma regra matriz:

Melhor esclarecendo, quando o legislador estabeleceu, no *caput* do art. 135, que este dispositivo se aplica à responsabilidade “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados”, podemos visualizar, efetivamente, duas regras matrizes tributárias, uma lícita, outra ilícita. A primeira, para prosseguirmos no exemplo aventado, gera faturamento para a pessoa jurídica, o que é lícito. Todavia, como o faturamento gerado decorreu da prática de atos com infração de lei, contrato social e estatuto, há a segunda regra matriz. Esta decorre de um ilícito não tributário, mas que gera efeitos fiscais: a imputação da responsabilidade ao terceiro e não mais ao contribuinte<sup>146</sup>.

Temos por demonstrado, destarte, que, não se pode admitir que o legislador inclua no antecedente da norma tributária (critério material), fato ilícito a ser praticado pelo sujeito passivo (contribuinte) a ensejar o nascimento da obrigação tributária. Entretanto, caso haja atitude ilícita do terceiro praticada contra a sociedade que representa, será transferida àquele a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Como consequência, a particularidade do art. 135 do CTN está no fato de que os atos ilícitos indicados são causa do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte, mas de maneira contrária a seus interesses, passando, assim, o terceiro a responder pessoal e exclusivamente pelos valores relativos aos tributos devidos.

A par disso, por certo que o ilícito opera-se em momento que antecede o acontecimento do fato gerador da norma que dá origem à obrigação, tratando-se o art. 135 da responsabilidade pessoal decorrente de “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”.

### 5.3 Necessidade de dolo

Desde logo, consigne-se estarmos convencidos da necessária intenção do terceiro (dolo) na realização da infração prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional. Ressaltamos que a responsabilidade tributária do artigo em questão advém de ato ilícito, ou seja, a culpa não é elemento suficiente para caracterizar o tipo.

---

<sup>146</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 91.

Misabel M. Derzi, em citação realizada por Becho, faz a seguinte consideração acerca da imprescindibilidade do *animus* de praticar conduta típica para o nascimento da responsabilidade:

Os pressupostos para aplicação do art. 135 do CTN foram bem marcados por Misabel Derzi. Para a jurista, seria necessária a prática dolosa, pelo responsável, de um ato em desfavor do contribuinte. O art. 135 exige dolo do responsável e o efeito é transferir para ele o débito decorrente da obrigação tributária<sup>147</sup>.

Assim, é evidente a necessidade de dolo para a responsabilização pessoal do terceiro, nos termos do disposto no art. 135 do CTN. Na hipótese de o administrador agir com negligência, imprudência ou imperícia, características de culpabilidade, não caberá a sua responsabilização pessoal, a não ser o dever de reparação do dano causado à sociedade.

As pessoas indicadas no art. 135 agem dolosamente, tendo que suportar de forma exclusiva a responsabilidade tributária, em razão da prática de atos em nome de terceiros visando interesse próprio. Trata-se de uma sanção por conta de o terceiro ter cometido atos dolosos contra os interesses do contribuinte.

Ives Gandra, ao afirmar que a responsabilidade tributária contida no art. 135 do Código Tributário Nacional é pessoal, reforça a ideia da necessidade de dolo:

As mesmas pessoas, no entanto, praticando atos lesivos ao Fisco, dolosamente, se procurarem responsabilizar seus representados, tal responsabilização inviabilizar-se-á pela clara formulação legal, fazendo-os pessoalmente responsáveis e excluindo as outras pessoas da relação jurídico-tributária, por decorrência, criada.

[...]

Sob esse aspecto, parece-me sadia a orientação legislativa em tornar, para esses casos: a) pessoal, b) total e c) exclusiva a responsabilidade das pessoas físicas, enunciadas no referido artigo, sempre que o dolo, a fraude e a má-fé forem os agentes deflagradores das obrigações tributárias<sup>148</sup>.

A infração em questão evidentemente não é objetiva, mas subjetiva. O que significa dizer que o dolo é elementar, devendo a má-fé ser devidamente comprovada.

A respeito, merecem ser trazidas à colação as palavras elucidativas da

<sup>147</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 90.

<sup>148</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária – redirecionamento de autuações para grupos de empresas – responsabilidade de sócios e administradores. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (coord.) **Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais**. v. 2. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 136-137.

Ministra Eliana Calmon, em voto inovador, à época, no julgamento do REsp 1.182.462/AM segundo o trecho destacado:

Considerando que a responsabilidade tributária nestes casos não é objetiva, mas sim subjetiva, tendo como causa determinante a efetiva comprovação da prática de atos dolosos ou ao menos culposos dos sócios-gerentes ou administradores, a pretensa responsabilização mediante mera indicação de nomes no título executivo contraria frontalmente os ditames do art. 135 do CTN<sup>149</sup>.

Portanto, é sempre bom reafirmarmos que para caracterizar-se a responsabilidade dos administradores, é necessária uma violação à lei, uma atuação com excesso de poderes ou contrato social que indique um dolo, ou seja, a vontade deliberada de assim proceder o responsável.

Em resumo: não há responsabilidade objetiva em razão da mera ausência de pagamento de tributo. A ocorrência das hipóteses do referido dispositivo legal sem a intenção do terceiro não poderá ser causa para a sua responsabilização pessoal, cabendo ao contribuinte arcar com o tributo.

#### **5.4 Inadimplência não gera responsabilidade**

Em continuidade, poderia uma terceira pessoa responder pelos atos da sociedade empresária, sem ter praticado ato doloso a ensejar a responsabilidade tributária prevista na legislação de regência?

Entendemos que não. A infração à lei deve ocorrer em momento anterior ao não recolhimento do tributo, e a obrigação de entregar dinheiro ao Estado é da sociedade. Senão vejamos.

O art. 135 do CTN não prescreve que a ausência do pagamento gera a responsabilidade. Ademais, a redação legal é clara no sentido de que os terceiros com poderes de gestão serão responsáveis pelo pagamento quando o crédito tributário corresponder a obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto. Por isso, a infração de lei não se refere ao inadimplemento da obrigação, mas à prática de atos jurídicos ilícitos prévios.

Depois, nunca devemos perder de vista que a obrigação é da sociedade, aquela que praticou o fato jurídico tributário. A inadimplência gera apenas a obrigação

---

<sup>149</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.182.462/AM, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ. 25-08-2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 08 jul. 2020.

do contribuinte de pagar o tributo, acrescido das penalidades moratórias, mas não a responsabilidade tributária.

Andréa M. Darzé, ao explicar sobre as condições para a incidência do dispositivo legal, menciona a insuficiência de a pessoa jurídica possuir dívida:

Assim, não basta, por exemplo, que a pessoa jurídica deva tributos para que o diretor possa vir a ser chamado a satisfazê-lo. É preciso mais que isso: a comprovação, por meio da linguagem das provas, que atuou com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social e que dessa atitude decorreu inadimplência da sociedade perante o Fisco<sup>150</sup>.

Procurando sintetizar estas ideias, a simples inadimplência da obrigação pela pessoa jurídica não acarreta a responsabilidade tributária ora analisada. É necessária a relação do ato do terceiro praticado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto com a obrigação tributária.

Ademais, se essa fosse a vontade do legislador, certamente teria incluído esta hipótese em um dos artigos quando da elaboração do Código Tributário Nacional. Ora, não há qualquer indicação de que os administradores da pessoa jurídica seriam obrigados a arcar com os tributos não recolhidos pela sociedade.

O entendimento de que o mero não recolhimento de tributo pela sociedade empresária não gera responsabilidade tributária já foi pacificado através da edição da Súmula n. 430 do Superior Tribunal de Justiça: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Na verdade, a discussão foi no sentido de que o não recolhimento de tributo não configura infração de lei visto que para responsabilização do terceiro, é necessária a ocorrência das hipóteses do art. 135 do CTN, conforme explicado anteriormente.

Eduardo Domingos Botallo é categórico ao dispor sobre a responsabilidade em face da causa do inadimplemento:

O que pode constituir infração, o que pode levar o diretor, gerente ou administrador, a tornarem-se responsáveis, é a causa do não pagamento, mas jamais este próprio efeito, tomado isoladamente. Então, é preciso que se investigue as causas dessa inadimplência para verificar se, entre elas, estariam fatos capazes de serem enquadrados como 'excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto'. E quais seriam os eventos

<sup>150</sup> DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária**. Solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 174-175.

aptos a desencadear esta responsabilidade?<sup>151</sup>

Evidentemente, preocupações com o devido processo legal pautaram a impossibilidade de se considerar o simples descumprimento de uma obrigação legal pela pessoa jurídica, muitas vezes motivada pela ausência de recursos, com a inequívoca intenção de descumprimento da lei, do contrato ou estatuto, ou do excesso de poderes, quadrantes legais da responsabilização tributária de terceiros administradores.

A distinção histórica entre pessoa jurídica e pessoas físicas que a compõem é instituto absolutamente presente nas relações sociais empresariais.

Fran Martins ponderava lição de direito comercial que hoje tende a ser absorvida pelo direito empresarial: “Não se confundem, assim, as pessoas jurídicas com as pessoas físicas que deram lugar ao seu nascimento; pelo contrário, delas se distanciam, adquirindo patrimônio autônomo e exercendo direitos em nome próprio”<sup>152</sup>. Há uma importância socioeconômica substancial na ausência de identidade entre a pessoa jurídica e aqueles sócios que a integram, no sentido de fomentar a atividade produtiva, posto que os riscos da atividade empresarial poderiam desestimular os empresários, sem proteção legal para o patrimônio particular. É nesse sentido a doutrina:

O sentido de limitar a responsabilidade dos sócios em certos casos é justamente o de incrementar a atividade empresarial no país. Ora, se em todos os casos a responsabilidade dos sócios fosse solidária e ilimitada não haveria, provavelmente, quem arriscasse a atividade empresarial e, se o fizesse, os custos envolvidos seriam maiores e limitados a atividades menos arriscadas, desfalcando, por completo, os setores comercial e produtivo, especialmente este último (mais custoso, demandando maiores investimentos, margens de lucro bem menos expressivas etc.)<sup>153</sup>.

É inegável que o insucesso empresarial não é causa para a cobrança dos tributos devidos pela sociedade empresária contra os seus sócios e administradores, enfatizando a personalidade jurídica própria. “La sociedad, persona de existência ideal, es un sujeto de derecho distinto de los sócios y de sus administradores. Los dos

<sup>151</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 192-193.

<sup>152</sup> MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 148.

<sup>153</sup> AMENDOEIRA JR., Sidnei. Aspectos processuais da responsabilidade patrimonial dos sócios e da desconsideração da personalidade jurídica. *In*: (coord.) BRUSCHI, Gilberto Gomes; SHIMURA, Sérgio. **Execução civil e cumprimento de sentença**. São Paulo: Método, 2007, p. 554.

últimos no responde – en principio – por las deudas sociales [...]”<sup>154</sup>.

Aliás, não buscamos anular a personalidade total da sociedade, mas apenas e tão-somente desconstituir a figura societária no que concerne às pessoas que a integram. O patrimônio da sociedade e do administrador são, em princípio, incomunicáveis, salvo nas hipóteses previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, bem como no art. 158, I e II, da Lei n. 6.404/1976<sup>155</sup>.

Enfim, um dos pressupostos para a aplicação de tais dispositivos é o ato ilícito praticado culposa ou dolosamente pelo agente responsável, sem o qual seu patrimônio resta imune, sendo que interpretação diversa ofenderia a personalidade jurídica da sociedade empresária e a sua autonomia patrimonial e, ainda, o direito constitucional à propriedade.

## 5.5 Infração de lei

Diante desse contexto, entendemos ser de grande valia um subitem, ainda que breve, sobre o que pode ser considerado “infração de lei” para fins de aplicação do dispositivo do art. 135, III, do CTN.

Antes de tudo, infração à lei, aqui, não pode ser considerada qualquer conduta contrária à norma, tais como infrações de trânsito ou ambientais, pois se faz necessária a característica fundamental de ‘resultar’ em uma obrigação tributária. Se assim não fosse, teríamos patente violação à separação da autonomia da personalidade jurídica e os administradores pessoas físicas poderiam ser responsabilizados por todo e qualquer ato contrário à legislação.

No intuito de sintetizar: qual lei não poderá ser infringida para os fins do art. 135, III, do Código Tributário Nacional? Entendemos que a lei comercial ou civil.

Em reforço, Renato Lopes Becho também pensa que infração de lei não é qualquer conduta contrária a qualquer norma:

---

<sup>154</sup> A empresa, pessoa de existência ideal, é um sujeito de direito diferente dos sócios e de seus administradores. Os dois últimos não respondem – a princípio – por dívidas sociais (tradução nossa). SIMESSEN DE BIELKE, Sergio Armando; EGUEZ, Hermosinda. **Responsabilidad tributaria, previsional y penal tributaria de los administradores de empresa**, un enfoque desde el derecho positivo, la doctrina y la jurisprudência nacional. Buenos Aires: Errepar, 2010, p. 13.

<sup>155</sup> “Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I – dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II – com violação da lei ou do estatuto [...]”.

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. [...]

Não compartilhamos com os argumentos usualmente utilizados em defesa pelo Fisco, de que se deixar de recolher tributo é infração à lei nos moldes previstos no art. 135. Se assim fosse, qualquer infração à lei (devolução de cheque sem correspondente fundos, aplicação de multa de trânsito, atraso no pagamento de duplicata ou de qualquer outra obrigação) transferiria a responsabilidade para o administrador, com o que teríamos o fim da personalidade jurídica da empresa<sup>156</sup>.

O que Becho pretendeu declarar é que teremos a lei do pátrio poder para os pais, a lei da tutela para os tutores, a da falência para os síndicos, e assim por diante. É claro que, para os administradores de empresas será a lei comercial.

Para os demais, aqueles arrolados nos outros incisos do art. 135, será também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas (gerentes, diretores etc.), será a lei comercial<sup>157</sup>.

O ilícito é assim prévio ao surgimento da obrigação. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária. Daí se explica que, no polo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável (terceiro que agiu contra os interesses do contribuinte), e não mais a do contribuinte.

Oportuna a reflexão estrangeira sobre a necessidade de adequada interpretação sobre a responsabilidade dos administradores:

La responsabilidad de los directores debe resultar de una actuación en violación de los artículos 59 y 274 de la ley de sociedades comerciales. Me he referido ya a la congruencia de este régimen con sus antecedentes nacionales y extranjeros que avalan su permanencia, pero creo necesario insistir respecto de una adecuada interpretación de él<sup>158</sup>.

Com este raciocínio, percebemos que a “infração de lei” prescrita no *caput* do art. 135 do Código Tributário Nacional significa infração à lei societária disciplinadora da competência dos administradores da pessoa jurídica, devendo estes pautarem

<sup>156</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 108.

<sup>157</sup> Nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 319-323; DERZI, Misabel (atual.) Direito tributário brasileiro de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 755-757 *In*: BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 101.

<sup>158</sup> A responsabilidade dos administradores deve resultar de uma ação em violação dos artigos 59 e 274 da lei das sociedades comerciais. Já me referi à congruência desse regime com seus antecedentes nacionais e estrangeiros que garantem sua permanência, mas creio ser necessário insistir em uma interpretação adequada dele (tradução nossa). ODROZOLA, Carlos S. Acerca de la responsabilidad de los directores, en homenaje al Dr. Raymundo S.L. Fernández, Depalma, 1996, p. 784. *In*: SIMESSEN DE BIELKE, Sergio Armando; EGUEZ, Hermininda. **Responsabilidad tributaria, previsional y penal tributaria de los administradores de empresa, un enfoque desde el derecho positivo, la doctrina y la jurisprudencia nacional**. Buenos Aires: Errepar, 2010, p. 14.

seus atos em critérios de prudência a fim de não serem responsabilizados por dívida fiscal.

## 5.6 Ônus da prova

Agora, articularemos um pouco sobre o desvirtuamento processual no caso da responsabilidade de terceiros em razão da conhecida falta de oportunidade em exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório, com a consequente imposição da responsabilização tributária sem a observância do devido processo legal.

Estamos notando, pois, que os sujeitos indicados no art. 135, III do CTN, integram o polo passivo da obrigação tributária na condição de responsável, pelo fato de terem praticado atos dolosos contra os interesses dos contribuintes, o que evidencia o cunho sancionatório dos liames jurídicos.

Também registramos que é por ocasião da prática do lançamento que deve ficar comprovada cabalmente a presença dos requisitos necessários à atribuição da responsabilidade tributária a sujeitos distintos dos que ocupariam o polo passivo da relação jurídica na condição de contribuintes.

Por sua vez, deve-se impor o prévio conhecimento, pelo terceiro com poderes de gestão, das medidas que serão tomadas pela Administração Fazendária contra ele. Afinal, mesmo quando lança, o Fisco se sujeita aos princípios constitucionais, em especial o do devido processo legal, com todos os seus consectários, como o direito à prévia ciência dos atos tendentes à sua formalização.

A este respeito leciona James Marins<sup>159</sup> que é imprescindível “haver prévio acerto, apurando-se a situação de devedor do responsável por crédito tributário, para que se possa cobrá-lo”.

Ademais, por veicular norma individual de caráter sancionatório, por certo que deve indicar de forma motivada, com clareza e detalhadamente qual o comportamento irregular do administrador e quais as consequências dele decorrentes, a fim de que possa, eventualmente, impugnar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

A questão probatória é de grande importância para o tema proposto na medida em que a responsabilização do art. 135 do CTN exige a investigação dos atos que

---

<sup>159</sup> MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. São Paulo: Dialética, 2001, p. 542.

foram cometidos com excesso de poderes ou infração à lei e estatutos. Vale, a respeito, observarmos a decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, através do REsp 1.604.672/ES, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria<sup>160</sup>.

Em resumo, o posicionamento é no sentido de que a Fazenda Pública poderia ter incluído o nome do sócio de uma sociedade anônima na Certidão de Dívida Ativa (CDA) sem a qualificação de corresponsável ou administrador. Tal entendimento baseou-se no fato de que a responsabilidade é presumida quando o nome dos sócios aparece na CDA, título executivo legítimo a carrear a presunção de certeza e liquidez do crédito tributário. Assim, caberia aos sócios executados demonstrar a ausência das hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional.

Como não poderia deixar de ser, segundo o voto vencido da Ministra Regina Helena Costa, a inclusão dos nomes deve decorrer de uma apuração prévia de eventuais ilícitos e observação da pessoa física como corresponsável e sua indicação. Abaixo, trecho do voto:

Nesse contexto, portanto, razoável inferir-se que a tese firmada no Recurso Especial repetitivo n. 1.104.900/ES, segundo a qual a inclusão do nome do sócio na CDA credencia a inversão do ônus da prova em desfavor da pessoa física, aplica-se aos casos nos quais a inserção do nome do gestor esteja inequivocamente indicado como co-devedor ou corresponsável, e assim qualificado em virtude de anterior apuração em processo administrativo, quando cabível, sob o crivo da ampla defesa e do contraditório.

É indiscutível que o responsável tributário deve saber os motivos que levaram

---

<sup>160</sup> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. EX-SÓCIO ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA FALIDA. QUALIFICAÇÃO COMO CORRESPONSÁVEL. AUSÊNCIA. IRRELEVÂNCIA. ATO DE INSCRIÇÃO PLENAMENTE VINCULADO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E VERACIDADE. 1. O nome do sócio constante da Certidão de Dívida Ativa não necessita estar acompanhado da qualificação de corresponsável/codevedor para permitir sua inclusão no polo passivo da execução fiscal, pois, além de essa condição dever ser aferida no prévio processo administrativo, a autoridade fiscal, sob pena de responsabilização, não tem discricionariedade quanto aos elementos a serem inseridos no ato de inscrição, visto que a respectiva atividade é plenamente vinculada. 2. Conforme sedimentado pela Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.104.900/ES, “se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. 3. “O sujeito passivo, acusado ou interessado” (art. 203 do CTN) deve ter sempre a seu alcance o processo administrativo correspondente à inscrição em dívida ativa, conforme disposição do art. 41 da Lei n. 6.830/1980, o que lhe oportuniza o desenvolvimento do contraditório e a aferição da regularidade do cumprimento dos requisitos de validade da Certidão de Dívida Ativa. 4. Hipótese em que, em razão de o nome de ex-administrador de sociedade anônima (VASP S.A.) constar da Certidão de Dívida Ativa, mesmo sem a qualificação de corresponsável, é dele o ônus de afastamento da presunção de legitimidade e veracidade desse documento. 5. Recurso especial provido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1604672/ES, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, j. 21-09-2017.

à prática do lançamento, pois a mera afirmação unilateral do Fisco efetuada após a constituição do crédito tributário (lançamento) para o redirecionamento de execução fiscal é atitude que não tem amparo no sistema brasileiro.

Noutros termos, compete ao lançamento determinar a certeza e a liquidez do tributo. Para tanto, deverá revestir-se de um mínimo de densidade descritiva, que permitirá ao contribuinte saber, com segurança, por que a exação lhe está sendo exigida e, em caso de *vício formal*, afastar, na própria sede administrativa, a pretensão do erário<sup>161</sup>. A Lei que conduzirá a elaboração do lançamento deve estar em perfeita consonância com a Constituição.

É interessante notar que mesmo quando conste o nome de eventual corresponsável na Certidão de Dívida Ativa, é sabido que muitas vezes a responsabilização se dá sem a devida especificação de quais atos foram cometidos ou se realmente ocorreu a efetiva participação do tido como responsável no processo administrativo.

Como o suposto responsável poderá provar que não agiu de maneira dolosa? Efeito imediato da inclusão do responsável na relação processual executiva é que ele terá de valer-se dos embargos à execução como principal meio de defesa assegurado, com o preenchimento de todos os requisitos, como a exigência de garantia do juízo, ainda que parcial, concessão ou não de efeito suspensivo<sup>162</sup>.

O que está a se dizer é que a interpretação do tribunal superior no sentido de que a responsabilização é legitimada em razão de os nomes constarem na CDA revela a ausência de procedimento administrativo para apuração da circunstância que acarreta a responsabilidade tributária. Não há dúvidas de que é do Fisco o ônus de provar a ocorrência da ilicitude por meio de competente procedimento administrativo prévio e, caso comprovada, que seja incluído o infrator na qualidade de corresponsável.

Sobre o assunto, Humberto Theodoro Júnior afirma:

Com relação à co-responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário inscrito em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível co-responsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de

<sup>161</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 479.

<sup>162</sup> O recebimento dos embargos à execução fiscal sem suspensão da execução fragiliza o princípio do devido processo legal, sendo passível de discussão à luz da Constituição Federal. BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 223.

responsável tributário que está a reclamar acertadamente antes do ingresso da Fazenda em juízo executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas<sup>163</sup>.

Enfim, pretender que essas condutas contraditórias do Fisco não lhe tragam nenhuma consequência adversa é o mesmo que generalizar a responsabilidade tributária podendo ser caracterizada pura e simplesmente pelo fato de os nomes dos sujeitos constarem nos contratos sociais e estatutos sociais e, assim, serem incluídos na CDA.

O Código Tributário Nacional é categórico ao assegurar que a responsabilização do administrador exsurge apenas quando caracterizadas uma das hipóteses previstas no art. 135, III, do CTN, ou seja, a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto.

Por fim, vale mencionarmos que o art. 13 da Lei n. 8.620/2013<sup>164</sup> admitia a possibilidade de responsabilizar os sócios com maior amplitude, norma que foi julgada inconstitucional pelo STF<sup>165</sup>.

A propósito, por certo que onde houver condutas dolosas existe responsabilidade na sociedade limitada ou na sociedade anônima. No entanto, isto independe de legislação específica, bastando o atendimento ao respectivo ônus da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto.

Evidencia-se, pois, não há como admitir a invasão patrimonial sem a preexistência de uma regular investigação procedida pela autoridade administrativa competente, através de regular processo administrativo, no qual esteja demonstrada a ilicitude dos atos do administrador e sem que se lhe tenha sido dada oportunidade de defesa, por não coadunar com os princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, todos assegurados pela CF/1988. Conforme trataremos mais adiante, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) previsto no CPC/2015 pode auxiliar na diminuição do atropelo aos princípios constitucionais que protegem os contribuintes.

<sup>163</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 28.

<sup>164</sup> “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”.

<sup>165</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 562.276-PR, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, unânime, DJ. 03-11-2010.

## 5.7 Regra-matriz da responsabilidade tributária do art. 135 do Código Tributário Nacional

Nesta seção, objetivamos demonstrar, mesmo que brevemente, a regra-matriz de incidência tributária, no caso, a norma de responsabilidade tributária contida no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Vale lebrar da necessidade de não se confundir o texto normativo (ou texto legal) com a norma. Até porque, a norma jurídica é formada por meio da construção na mente do intérprete e não da simples leitura dos dispositivos legais.

De modo geral, a norma jurídica é o resultado da interpretação da lei. Paulo de Barros Carvalho abona este entendimento, com as seguintes palavras:

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados<sup>166</sup>.

Insista-se: cada aplicador do direito pode chegar a uma interpretação e, portanto, a uma norma jurídica específica para um determinado caso concreto. O que está a se dizer é que quando falamos em regra matriz de incidência tributária estamos nos referindo à norma tributária.

De acordo com Geraldo Ataliba, identificamos que os elementos fáticos (ou critérios) que interessam na formação do crédito tributário podem ser descritos, academicamente, por aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Ponto importante neste tópico é que, para ocorrer o fenômeno da incidência, que vem a ser a subsunção do fato ocorrido no mundo exterior à norma tributária (hipótese), não pode faltar qualquer dos critérios da regra-matriz.

Vejamos a regra-matriz da responsabilidade tributária do art. 135 do Código Tributário Nacional exposta por Renato Lopes Becho:

**Critério material:** realizar negócio jurídico lícito, em nome do contribuinte, mas contra seus interesses (agindo com excesso de poderes ou infração à lei – que rege a conduta do responsável – contrato social ou estatuto), que faça nascer uma obrigação tributária.

**Critério espacial:** local da realização do negócio jurídico descrito no critério material. Apontamos que, ao contrário do que acontece na aplicação do art. 134 do CTN, a responsabilização do art. 135 não passa pela impossibilidade

<sup>166</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 8.

econômica de cumprir com a obrigação tributária por parte do contribuinte. Assim, o processo de execução fiscal não é o local apropriado para a verificação dos fatos impositivos que levam a responsabilização. A responsabilização deve ficar comprovada em processo administrativo prévio à execução fiscal.

**Critério temporal:** momento da realização do negócio jurídico descrito no critério material.

**Critério pessoal:** o sujeito ativo será o mesmo da obrigação tributária; o sujeito passivo será o responsável (as pessoas relacionadas no art. 134 do CTN mais aquelas listadas no art. 135). Exclui-se o contribuinte (responsabilidade pessoal do responsável)

**Critério quantitativo:** o mesmo da obrigação tributária, com todos os acréscimos legais devidos<sup>167</sup>.

No caso, inexistindo qualquer dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, que no presente estudo diz respeito à regra-matriz da responsabilidade do terceiro, invalida-se a aplicação da norma jurídica de incidência tributária. Podemos até construir uma correlação do art. 135 do CTN com o art. 158 da Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas).

Já ressaltamos a elevada importância de se conceber a construção da norma tributária tendo como referência o que é determinado pelos preceitos da Constituição Federal. Essa consciência é fundamental no processo de construção das normas jurídicas, a fim de afastarmos com maior precisão as normas tributárias não pertencentes ao sistema jurídico.

Em suma, ocorrendo a hipótese descrita no art. 135 do Código Tributário Nacional, haverá a incidência da norma de responsabilidade pessoal do terceiro, não sendo necessário nos aprofundarmos sobre a regra-matriz de incidência tributária.

---

<sup>167</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 192-193.

## 6 TEMAS CORRELATOS

Neste último capítulo, pretendemos relacionar o tema da pesquisa aqui realizada com assuntos correlatos, como a dissolução irregular da pessoa jurídica e o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), a aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) prevista no CPC/2015, e finalmente, a inconstitucional averbação pré-executória, que tem o condão de garantir execução fiscal ainda não ajuizada.

### 6.1 Dissolução irregular da pessoa jurídica

Aqui fazemos um importante questionamento: É possível considerar infração à lei o ato de encerramento irregular da sociedade? Ousamos responder que sim. Contudo, a afirmativa não significa que tal prática seja hipótese de responsabilização pessoal de terceiro com poderes de gestão, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Em princípio, dissolver irregularmente uma sociedade significa fechar as suas portas sem a baixa nos órgãos competentes, ou seja, sem a prova de quitação dos tributos que geraria a respectiva certidão de regularidade fiscal.

Por outro lado, o encerramento irregular da sociedade não constitui crédito tributário. Isso porque, o administrador com poder de gerência à época da dissolução irregular não está infringindo à lei de maneira tendente a gerar obrigação tributária. Conforme explicamos no capítulo anterior, o termo “infração de lei” constante no art.135 do CTN não significa que qualquer infração à lei enseja a responsabilização pessoal do administrador.

Renato Lopes Becho traz a possibilidade de o encerramento de forma não regular da sociedade ser considerado infração à lei, contudo comercial, sem gerar obrigação tributária:

Por outro lado, pode-se discutir a capitulação da dissolução irregular no art. 135. Em princípio, ela significa *infração à lei comercial*, o que corrobora nosso entendimento de que a *lei* prevista no art. 135 é a que rege a conduta do responsabilizado (no caso da lei comercial). Para essa *desconsideração da personalidade jurídica*, exigiria-se a prova prévia do descumprimento da legislação comercial, que seja ao menos o dever de registrar alterações na Junta Comercial. Quando muito, admitir-se-ia na hipótese de não se localizar a empresa, a citação do indigitado administrador, em nome da pessoa jurídica, mas não para pagar o tributo ou oferecer bens à penhora com seu patrimônio. Seria para fazê-lo com o patrimônio da empresa, inclusive

informando o seu (da empresa) paradeiro. Nesse caso, o administrador não passou a compor o polo passivo da execução fiscal, que se manteve no contribuinte e devedor originário.

Nossa dificuldade de tipificar a dissolução irregular no art. 135 do CTN advém da impossibilidade de aplicação do núcleo do dispositivo ao caso em comento. Em outras palavras, a dissolução (regular ou irregular) de empresa não gera tributo. Não há como se aplicar a parte do texto legal que se refere à “obrigação tributária decorrente de” para essa hipótese. Por isso, não há como se aplicar a dissolução irregular no contido nem no art. 134 nem no art. 135 do Código<sup>168</sup>.

A dissolução irregular não configura, propriamente, a hipótese do art. 135, III, do CTN que, conforme demonstrado, diz respeito à responsabilidade relativa ao crédito tributário oriundo da obrigação tributária resultante de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, a contrato social ou estatutos.

A questão foi objeto de discussão no Superior Tribunal de Justiça e levou à edição da Súmula n. 435, a qual dispõe:

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

Apesar da edição da Súmula pelo tribunal superior, por certo que responde pessoalmente pelo crédito tributário a pessoa que participou da sua constituição, ou seja, quem deu causa ao surgimento da obrigação tributária.

De conseguinte, sabemos que na realidade fática brasileira, as sociedades que enfrentam dificuldades financeiras simplesmente fecham as portas e encerram as atividades empresariais. Temos para nós que é insuficiente alegar dissolução irregular como requisito para constrangimento do patrimônio do administrador por força de dívida da sociedade.

Bata Simões, ao analisar a Súmula 435 do STJ, e sua característica falta de fundamento legal para ocasionar a responsabilidade tributária, prefere polarizar a atenção descrevendo metodicamente a sua RMIT:

Para fundamentar ainda mais nosso raciocínio, delineamos a RMIT da Súmula n. 435: O critério material – encerrar irregularmente uma sociedade comercial. Critério espacial – o local do encerramento irregular. Critério temporal – momento do encerramento irregular. Critério pessoal – o sujeito ativo é o mesmo da obrigação tributária e o sujeito passivo aquele determinado na súmula (o sócio-gerente). Critério quantitativo – o mesmo da obrigação tributária. Mais uma vez, resta nítida a problemática e a gravidade

<sup>168</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 116.

do tema ora abordado, ou seja, temos como critério material da RMIT o encerramento irregular de uma sociedade comercial, contudo, a lei não contempla tal hipótese como exaustivamente assinalamos<sup>169</sup>.

Ora, admitir a possibilidade de aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional em razão da dissolução irregular é o mesmo que dizer que o ato de dissolver irregularmente uma sociedade gera tributo.

Leandro Paulsen, ao tratar do tema, considera que a dissolução irregular não é hipótese de cabimento para a responsabilização de terceiros do art. 135 do CTN, mas sim confusão patrimonial inserida no art. 50 do CC:

[...] Mas a hipótese de dissolução irregular, a rigor, não se enquadra na previsão constante do art. 135 do CTN. Isso porque não é fato gerador de tributo algum; da dissolução, propriamente, não decorre obrigação tributária nova. A dissolução irregular é, via de regra, posterior aos fatos geradores que implicaram o surgimento dos créditos exigidos na execução fiscal. A questão, pois, é se seria possível buscar no patrimônio dos sócios recursos para a satisfação da dívida da sociedade quando a empresa não tem bens e já não mais está em funcionamento. O CTN não estabelece solidariedade pelas dívidas sociais neste caso e a LC 123/06 estabelece a responsabilidade solidária dos sócios para a situação de microempresa e de empresa de pequeno porte baixada sem o pagamento dos tributos devidos. Razoável seria que os sócios respondessem pela dissipação dos bens em detrimento dos credores. Para tanto, contudo, seria necessária a demonstração de qual o patrimônio declarado da sociedade, o desvio de bens, enfim, atos que efetivamente demonstrassem dissolução irregular em detrimento do Fisco enquanto credor. A dissolução irregular faz, isto sim, que se presuma a confusão de patrimônios, com locupletamento dos sócios, dando ensejo à invocação do Código Civil de 2002: “Art. 50. Em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”<sup>170</sup>.

Diversamente, Renato Becho entende que caracterizar a situação como descon sideração da personalidade jurídica seria como se a discussão sobre a cobrança de tributo se retirasse do campo tributário e, por consequência, da regência do CTN, e permitisse que os credores buscassem satisfazer seu crédito tributário aplicando a legislação comercial ou civil:

A leitura do dispositivo legal faz com que destaquemos os dois núcleos que justificam o efeito da descon sideração da personalidade jurídica: desvio de finalidade e confusão patrimonial. De nossa parte, não conseguimos identificar que a dissolução irregular seja uma hipótese de desvio de

<sup>169</sup> SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2017, p. 274.

<sup>170</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 950-951.

finalidade. Ela se parece mais com o encerramento, ainda que irregular, da pessoa jurídica, que não *cumpra mais com sua finalidade*. Assim também não nos parece que o encerramento irregular (o simples “fechar as portas” do estabelecimento comercial) signifique *confusão patrimonial*. Esta nos parece mais evidente quando se comprova que o sócio-administrador pagou débitos pessoais com os meios financeiros da pessoa jurídica ou vice-versa. Em outras palavras, fechar as portas de uma empresa não nos parece o mesmo que confundir o patrimônio social com o particular do sócio<sup>171</sup>.

Seguindo a doutrina de Marçal Justen Filho<sup>172</sup>, o correto para verificação da devida ou indevida aplicação da ‘teoria da desconsideração da personalidade jurídica’ é buscarmos, em cada ramo do direito, como é que ela se dá (ou daria) para não cometermos qualquer espécie de equívoco quanto aos princípios regentes e respectivos.

Diante de tal consideração, por certo que a fraude e o abuso de direito, que autorizam a adoção da *disregard of legal entity* não de ser cabalmente demonstrados, em cada caso concreto. Não é suficiente a existência de indícios ou presunções, por se tratar de excepcionalidade, na medida em que o que é devido pelos sócios não o é pela sociedade; e o que a sociedade deve não é devido pelos sócios<sup>173</sup>.

Ultimando nosso raciocínio, o art. 135 é nítido ao impor a responsabilidade sobre a obrigação tributária decorrente do ato praticado pelo terceiro com infração à lei ou excesso ao contrato ou estatuto, e não por outros créditos tributários que deixaram de ser recolhidos pela sociedade.

Na opinião de Becho, a Súmula n. 435 arrebatava a evidente ausência de adequação do Superior Tribunal de Justiça à legislação:

A Súmula n. 435 do STJ não aplica o centro do *caput* do dispositivo indicado, pois a dissolução irregular de sociedade *não resulta em obrigação tributária*. Em outras palavras, obrigações tributárias resultam em fatos geradores. Assim, o legislador estipulou, no indigitado dispositivo, que fatos geradores “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto” levarão à responsabilização exclusiva da pessoa física que lhe deu causa. Ou seja, os tributos devidos pela prática de atos contrários à legislação serão tributados exclusivamente naquele ente que os gerou, não sobre a pessoa jurídica. Essa interpretação, conforme será explicitada abaixo, coloca em paralelo sistêmico o art. 135 do CTN com os

<sup>171</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 123-124.

<sup>172</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica societária no direito brasileiro**. São Paulo: RT, 1987, p. 100-101.

<sup>173</sup> Em monografia especialmente dedicada ao assunto, Fábio Ulhoa Coelho pondera, com inteiro acerto: “A separação entre os patrimônios da pessoa jurídica e das pessoas que a compõem gera importantes consequências no tocante à responsabilidade patrimonial, posto que pelas obrigações dos membros da pessoa jurídica não responde o patrimônio da pessoa jurídica, nem pelas obrigações desta será possível alcançar o patrimônio individual de um seu membro, *senão em hipóteses excepcionais e raras, e, mesmo assim, de forma subsidiária*”. COELHO, Fábio Ulhoa. **Desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: RT, 1989, p. 13.

arts. 10 do Decreto 3.708/1919 e 158 da Lei n. 6.404/1976<sup>174</sup>.

E finaliza sua crítica com a esperança de uma possível revisão da Súmula:

Como a súmula citada *desorganiza* o equilíbrio normativo almejado pelo sistema jurídico brasileiro, os conflitos quanto à responsabilização de sócio-gerente quando a pessoa jurídica não é localizada na execução fiscal permanecem como um dos maiores problemas dos feitos fiscais, em termos semelhantes há pelo menos 50 anos.

[...] Nosso objetivo maior é indicar que o Superior Tribunal de Justiça poderá rever sua Súmula n. 435, ou então o Supremo Tribunal Federal poderá dar novos contornos ao tema em estudo<sup>175</sup>.

Infelizmente, por qualquer ângulo analisado, trata-se de manobra interpretativa a favor das procuradorias fazendárias, a fim de caracterizar a dissolução irregular como ‘fraude’, a partir de um insucesso empresarial. Até quando o responsável tributário funcionará como um garantidor?

A insegurança jurídica em matéria de responsabilização tributária parece não ter fim no Poder Judiciário. Nos termos aqui abordados, cogitar a responsabilização do administrador da empresa ou fundamentar eventual redirecionamento na Súmula n. 435 do STJ vai totalmente de encontro com os valores constitucionais.

Finalmente, é evidente que o ato de dissolver uma sociedade não gera qualquer obrigação tributária a ensejar a responsabilização de terceiro com poderes de gerência, nos termos do art. 135 do CTN. Além disso, entendemos que a Súmula n. 435 do STJ é inconstitucional, em primeiro lugar, por estabelecer uma obrigação tributária que não se funda em lei, sem observar o princípio da legalidade tributária e, em seguida, por não permitir o *due process of law*, com a utilização de todos os meios de prova pertinentes à defesa e o contraditório.

### **6.1.1 Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR)**

Ainda sobre a apuração da responsabilidade tributária em caso de dissolução da empresa, em 19/09/2017, foi publicada a Portaria PGFN n. 948, que estabeleceu o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR),

<sup>174</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 132.

<sup>175</sup> BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 132.

voltado a apurar a responsabilidade tributária de terceiros em decorrência de dissolução irregular de pessoa jurídica.

Deploravelmente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) começou a autuar diversos contribuintes para a imputação de responsabilidade tributária de débitos inscritos em dívida ativa relativos a empresas que possuíam o *status* de inativa em seu Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Em remate, apesar do falso pretexto de assegurar o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal para a responsabilização, não há como negarmos que o verdadeiro intuito da Portaria é a PGFN controlar totalmente a responsabilização, até para evitar a aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) pelo Poder Judiciário.

Retomando o fio do raciocínio, por tudo quanto expusemos até aqui, temos que a responsabilização de terceiros não encontra respaldo na dissolução irregular da pessoa jurídica, como querem forçar a Procuradoria da Fazenda e o Poder Judiciário. Na realidade, ainda que atenda ao mínimo dos princípios constitucionais orientadores, a Portaria é inconstitucional.

Em primeiro lugar, porque de acordo com a Portaria da PGFN, o procedimento instaura-se para apurar a responsabilidade quanto a créditos já inscritos em dívida ativa. Vejamos a redação:

Art. 1º. Esta Portaria regulamenta o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN.

É fundamental deixarmos patenteado que se já houve a constituição definitiva do crédito, não poderá mais ser realizada 'revisão' para a inclusão de um novo sujeito passivo, ou seja, não há abertura procedimental para se promover a constituição do vínculo de responsabilidade tributária<sup>176</sup>. Pois bem, para se alterar o polo passivo da discussão é necessário reconhecer judicialmente a desconsideração da personalidade jurídica na tentativa de atingir o patrimônio pessoal dos administradores da pessoa jurídica.

---

<sup>176</sup> Em afronta ao art. 142 do CTN e a Súmula n. 392 do STJ: A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Ora, a instauração do Processo Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), além de afrontar dispositivos que vedam a modificação do sujeito passivo da obrigação tributária pela Fazenda Nacional, determina de forma totalmente abusiva que o julgamento da responsabilização é feito pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional.

Seguem dispositivos extraídos da Portaria n. 948/2017, prevendo que as decisões de primeira e segunda instância serão proferidas por agentes e/ou órgãos vinculados à própria PGFN:

Art. 5º. A impugnação será apreciada por Procurador da Fazenda Nacional em exercício na unidade descentralizada responsável pela inscrição em dívida ativa.

§ 1º A decisão será proferida no prazo de até trinta dias corridos, prorrogável por igual período.

§ 2º A decisão deverá conter motivação explícita, clara e congruente, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que amparam a conclusão adotada, sem prejuízo da possibilidade de emprego da técnica de fundamentação referenciada.

Art. 6º. O interessado será notificado da decisão por meio do e-CAC da PGFN, sendo-lhe facultado interpor recurso administrativo no prazo de dez dias corridos, sem efeito suspensivo.

É preciso enfatizar mais um ponto: embora exista a possibilidade de se apresentar impugnação e recurso, a Portaria estipula que essas insurgências somente poderão versar sobre a apuração de responsabilidade, conforme seu art. 4º, § 2º<sup>177</sup>.

Podemos sustentar que, além de ferir o princípio da segurança jurídica, o procedimento viola também os princípios do contraditório e da ampla defesa, pois limita a defesa do administrador apenas à responsabilização. Logo, se houver discussão sobre assuntos como decadência ou prescrição da dívida, suspensão da exigibilidade do crédito ou até sua extinção, não poderão ser abordados como matéria de defesa.

Outra questão relevante, e sobre a qual não há como ficarmos inertes após todo o trabalho apresentado até aqui, diz respeito ao disposto em seu artigo 7º:

Art. 7º Na hipótese de rejeição da impugnação ou do recurso administrativo, o terceiro será considerado responsável pelas dívidas.

§ 1º O disposto no *caput* implicará a sensibilização dos sistemas de controle da dívida ativa e poderá ter efeito **sobre todos os débitos fiscais já inscritos em dívida ativa ou que vierem a ser**, em cobrança judicial ou não, em nome da pessoa jurídica irregularmente dissolvida e dos corresponsáveis.

<sup>177</sup> Portaria PGFN n. 948/2017, art. 4º § 2º. A impugnação deverá se limitar à discussão objeto do PARR.

§ 2º A responsabilidade referida no *caput* somente poderá ser afastada em relação aos outros débitos fiscais não relacionados no PARR se demonstradas, fundamentadamente, peculiaridades fáticas ou jurídicas que infirmem a responsabilidade (grifo nosso).

Como se depreende facilmente, de acordo com a redação, o terceiro, pessoa física, pode ser responsabilizado irrestritamente por todas as dívidas passadas e futuras da pessoa jurídica. De fato, o correto seria a responsabilização, se o caso, apenas e tão-somente dos créditos englobados pelo PARR.

Em linhas gerais, pensamos que após a finalização do procedimento, o prazo para impugnação em face do próprio lançamento deveria ser reaberto. Por outras palavras, nos parece mais correto que, o terceiro, no momento que passa a responder pelo crédito, tenha o direito de se defender<sup>178</sup> em relação a todos os seus aspectos (material, quantitativo, temporal etc.), e não só em relação ao aspecto pessoal.

Repisamos, pois, que o art. 7º é totalmente ilegal, pois não encontra fundamento de validade na norma que se pode extrair do art. 135 do CTN, tendo em vista a inexistência de relação tributária do terceiro com poderes de gestão com os débitos da sociedade, principalmente anteriores à dissolução irregular.

Por outro lado, Juliana Furtado e Paulo Cesar Conrado são favoráveis à instauração do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), admitindo a responsabilização tributária do administrador em caso de dissolução irregular da pessoa jurídica, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional:

Recentemente, foi publicada a Portaria n. 948, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que autoriza a apuração administrativa da responsabilidade tributária de terceiros que agirem contrariamente à lei, quando da dissolução irregular das pessoas jurídicas a que se vinculam, por créditos tributários não pagos e inscritos em dívida ativa.

Esse normativo nada mais faz do que autorizar que hipóteses de responsabilização previstas no art. 135 do CTN sejam apuradas ainda na seara administrativa. Em um primeiro momento, essa possibilidade autorizada parece desnecessária, considerando que cabe ao fisco cobrar o crédito tributário do sujeito passivo, nesse contexto figurando tanto o contribuinte como o terceiro responsável.

[...]

A pergunta que devemos fazer é a seguinte: existe a possibilidade de que a autoridade administrativa já se antecipe e apure por ela própria que a

<sup>178</sup> A garantia de participação é a dimensão formal do princípio do contraditório. Trata-se da garantia de ser ouvido, de participar do processo, de ser comunicado, poder falar no processo. Esse é o conteúdo mínimo do princípio do contraditório e concretiza a visão tradicional a respeito do tema. De acordo com esse pensamento, o órgão jurisdicional dá cumprimento à garantia do contraditório simplesmente ao dar ensejo à ouvida da parte. DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual, parte geral e processo de conhecimento. 19. ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 92.

empresa executada não mais existe e que, portanto, seus administradores podem vir a ser desde o início encartados no polo passivo da execução? Nossa resposta é positiva, desde que haja prova robusta capaz de demonstrar que o contribuinte executado se encontra dissolvido irregularmente, prova essa previamente submetida a contraditório em favor do terceiro que se pretende ver responsabilizado. Pois é exatamente nesse sentido que se encaminha a Portaria PGFN n. 948/2017, disciplinando a possibilidade de eventual responsabilização de um terceiro, com a busca de provas capazes de demonstrar a realização do ato ilícito nos termos do art. 135 do CTN, mais especificamente, na hipótese de dissolução irregular.

Há um distanciamento, sem dúvidas, do que temos hoje: essa responsabilização depende da existência de um processo de execução fiscal, onde haja constatação por Oficial de Justiça de que o contribuinte executado não mais se encontra localizado no endereço indicado à autoridade fiscal. Pela Portaria referida, provas de outra natureza poderão ser produzidas pela autoridade fiscal em âmbito administrativo, como, por exemplo, a demonstração do não cumprimento recorrente de deveres instrumentais, um indicativo que a empresa se encontra inativa.

Esses elementos probatórios poderão apontar para a dissolução irregular, sendo oferecida oportunidade ao terceiro, cuja responsabilidade está sendo apurada, a se contrapor com a apresentação de documentos que comprovem o regular funcionamento da pessoa jurídica, como notas fiscais, livros contábeis, extratos bancários, relação de empregados e comprovação do pagamento de tributos correntes.

Em breves palavras, a ideia estampada na Portaria PGFN n. 948/2017 é possibilitar que a responsabilização de um administrador de pessoa jurídica nos casos de dissolução irregular venha a ser apurada pela autoridade administrativa, sem a necessidade de se instaurar prévio processo executivo, tudo, de todo modo, com rigorosa observância ao contraditório.

As vantagens trazidas por essa mudança de postura da Administração refletem-se, de um lado, em visível racionalidade do sistema, à medida que poupa o Judiciário de desnecessário esforço, e, de outro, em inegável efetividade não só quanto à cobrança do crédito tributário, senão também ao contraditório, valor de especial importância não só no ambiente judicial, mas também no administrativo<sup>179</sup>.

De qualquer modo, temos para nós, como já explanado, que a dissolução irregular da sociedade não gera obrigação tributária passível de responsabilização de terceiro com base na norma jurídica que se pode extrair do disposto no art. 135 do CTN, razão pela qual consideramos que a Portaria em questão continuará a aplicar equivocadamente a legislação tributária a respeito da responsabilidade pessoal do administrador.

Este também é o magistério de Renato Lopes Becho:

Entretanto, o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade padece de um vício insanável: ele é direcionado para os casos de dissolução irregular de sociedade e se fundamenta no art. 135 do CTN. Ocorre que, conforme longamente exposto e fundamentado em nosso Responsabilidade tributária de terceiros: arts. 134 e 135 do CTN, a dissolução irregular de sociedade não gera responsabilização tributária

<sup>179</sup> ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. **PARR**: uma questão de racionalidade. Apuração de responsabilidade tributária na esfera administrativa. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/parr-uma-questao-de-racionalidade-18122017>. Acesso em: 12 set. 2020.

para quem quer que seja, pois não há “obrigações tributárias resultantes” do encerramento irregular de empresa. A par disso, é de se esperar significativo uso de mandado de segurança em face das autoridades que instaurarem o Procedimento Administrativo [Federal] de Reconhecimento de Responsabilidade [Tributária] – PARR<sup>180</sup>.

Apenas para ilustrarmos a importância do debate, no direito brasileiro, as Portarias, atos administrativos, não podem introduzir inovação na conformação da obrigação tributária, pois agem em um plano estritamente infralegal. Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda<sup>181</sup> assim se pronunciou: “Pensar-se que a Justiça pode atribuir à portaria o que só à lei é dado edictar é pensar-se que os juízes se possam esquecer de textos claríssimos da Constituição [...]”. Em suma, a Portaria não pode invadir campo sob reserva de lei.

Inafastável, enfim, a ideia de que a Portaria n. 948, de 15 de setembro de 2017, que regulamenta, no âmbito da PGFN, o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade - PARR, é um ato administrativo infralegal que desrespeita os princípios constitucionais, principalmente os da legalidade, segurança jurídica, contraditório e ampla defesa, mediante procedimento abusivo de responsabilização de administradores.

## 6.2 Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ)

O tema sobre a necessidade de se comprovar, nos termos do art. 135, III, do CTN, para fins de responsabilização pessoal de gestores de empresas por dívidas tributárias, tornou-se ainda mais apimentado com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015 que criou o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), em seus arts. 133 a 137.

Isso porque, surgiu um grande debate acerca da aplicabilidade do IDPJ às execuções fiscais. De um lado, há aqueles que defendem a aplicação irrestrita do incidente para as execuções fiscais e, de outro, aqueles que sustentam sua inaplicabilidade quando houver norma tributária específica que atribua a responsabilidade tributária, no caso, a Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal – LEF).

Conforme mencionado, o IDPJ encontra-se previsto nos arts. 133 a 137 do

<sup>180</sup> BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal**: análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018, p. 221.

<sup>181</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. 2. ed. t. V. São Paulo: RT, 1974, p. 3.

CPC/2015<sup>182</sup>. Para o estudo do presente trabalho, interessante atentarmos ao comando inserto no art. 134:

Art. 134. O incidente de desconconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

Registramos, desde logo, que a execução fiscal é fundada em título executivo extrajudicial, a CDA, conforme estabelece o art. 784, IX, do CPC/2015:

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

[...]

IX – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

[...].

Pois bem. O dispositivo da própria LEF ressalta, em seu art. 1º, que as normas do Código de Processo Civil serão aplicadas subsidiariamente na execução judicial da cobrança da dívida ativa: “Art. 1º – A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

Por sem dúvida que há previsão nos dispositivos do CPC/2015 no sentido de que o incidente poderá ser utilizado no caso de título extrajudicial. Assim, entende-se que diante da falta de dispositivo expresso na LEF para o devido redirecionamento da execução para a pessoa do responsável impõe-se a aplicação do procedimento de IDPJ.

A lição de Mary Elbe Queiroz e Antonio Carlos F. de Souza Junior é exatamente nesse sentido:

---

<sup>182</sup> Art. 133. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo. § 1º O pedido de desconconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei. § 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconconsideração inversa da personalidade jurídica. Artigo 134. O incidente de desconconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial. § 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas. § 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica. § 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º. § 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconconsideração da personalidade jurídica. Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias. Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória. Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno. Art. 137. Acolhido o pedido de desconconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

No caso da Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/1980), não há nenhum dispositivo que discipline a forma de redirecionamento da execução fiscal para os sócios da pessoa jurídica. Muito pelo contrário! A falta de procedimento específico tem levado o Superior Tribunal de Justiça a, praticamente, inverter o ônus da prova nos casos de redirecionamento, o que vem prejudicando o contraditório e a ampla defesa nas situações que envolvem o redirecionamento da execução fiscal para os sócios com fundamento na ocorrência de hipótese de responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional.

O referido vácuo procedimental, entretanto, não mais subsiste com a criação do procedimento denominado “incidente de desconconsideração da personalidade jurídica”, o qual permite a configuração do contraditório para que sejam imputadas a responsabilidade tributária e as suas consequências jurídicas.

Com isso, com a vigência do Código de Processo Civil de 2015, o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica passa a ser não apenas aplicável para as execuções fiscais como também obrigatório sempre que na execução se discuta a ocorrência de hipótese de responsabilidade tributária não imputada anteriormente na ocasião do lançamento tributário<sup>183</sup>.

Ora, afirmar que a LEF é lei especial e não admite a aplicação de normas do CPC é negar a integralidade do CPC/2015 à Lei de Execução Fiscal. Assim, também seria inaceitável a aplicação de todas as outras normas do Código de Processo Civil de 2015 que acabam por auxiliar na cobrança do crédito tributário e são diariamente pinceladas pela Administração Fazendária.

Tampouco vemos força no argumento de que, se admitido o IDPJ em execução fiscal, haverá ofensa ao art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830/1980<sup>184</sup>, por possibilitar o oferecimento de defesa do executado sem garantia integral do crédito tributário exigido. Afinal, no IDPJ, o que se discute é apenas uma possibilidade e, somente após esse resultado, poderá o administrador da pessoa jurídica ser considerado executado no processo principal. O incidente tem caráter eminentemente instrumental.

Por fim, o entendimento de que o Incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica é aplicável às execuções fiscais, porém somente quando o pedido de redirecionamento for fundado no art. 50 do CC<sup>185</sup>, a nosso ver, também não

---

<sup>183</sup> QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no CPC-2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. *In*: (coord.) SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F.; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Novo CPC e o processo tributário**. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 272.

<sup>184</sup> Lei n. 6.830/1980, art. 16, § 1º. “Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”.

<sup>185</sup> Também a Associação de Juízes Federais do Brasil (AJUFE) editou um enunciado a respeito do tema aqui enfrentado (Enunciado n. 2 do II Fórum Nacional de Execução Fiscal – FONEF): “O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do NCPC, é aplicável aos casos em que há pedido de redirecionamento da execução fiscal da dívida ativa, com fundamento na configuração de grupo econômico, ou seja, nas hipóteses do art. 50 do CC”. BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 218.

merece prosperar por existirem outras hipóteses de redirecionamento de execução que dependem de dilação probatória, tais como as previstas nos arts. 134 e 135 do CTN, em respeito ao contraditório e ao devido processo legal.

A fim de se ter uma ideia, quando o contribuinte é intimado a se manifestar, ele possui 30 (trinta) dias para ingressar com uma impugnação administrativa, somado ainda a um recurso. Agora é o caso de perguntarmos: e quando se trata de responsável tributário? Sabemos que os princípios constitucionais não são observados.

Muito bem, caso o incidente seja aplicado ao responsável, de acordo com o art. 135 do CPC/2015, o sócio ou a pessoa jurídica: “será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias”. Destacamos também que o art. 134, § 3º estabelece: “a instauração do incidente suspenderá o processo, [...]”.

Assim, antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015, a única forma de imputar a responsabilidade tributária daquele que não participou do processo administrativo e não constou do título executivo era o pedido de redirecionamento da execução fiscal.

Abrindo um ligeiro parêntese, não custa recordar que, segundo a jurisprudência<sup>186</sup>, a exceção de pré-executividade não é veículo processual apto à defesa de matérias de responsabilização tributária, em razão da necessidade de dilação probatória.

É por isto que o IDPJ acaba por limitar a ação do poder estatal a fim de que nada faça para invadir o patrimônio do administrador, sem que antes lhe seja dada a oportunidade de demonstrar amplamente que não cometeu ilicitudes capazes de gerar o nascimento da obrigação tributária. É essa, portanto, uma conclusão fundamentalíssima para a interpretação do ordenamento jurídico nacional.

---

<sup>186</sup> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILÉGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. 1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa – CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução. 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 22-04-2009.

Renato Lopes Becho menciona com alento, em sua análise sobre a execução fiscal, o desejo de acolhimento do incidente pelo Poder Judiciário:

O Código de Processo Civil de 2015 corrige, ao menos em parte, esse estado de coisas. Dá oportunidade de defesa antes da penhora. Sendo que as astreintes (meios indiretos de constrição, como inscrição no CADIN, expedição de certidões positivas fiscais e processuais) já estarão presentes e surtindo plenos efeitos.

Registramos, por oportuno, que o incidente que aqui se cuida não permitirá apenas a oportunidade de defesa somente para os apontados como responsáveis tributários. Também os exequentes poderão se valer da abertura da fase probatória, ampliando o conjunto de provas já apresentado da administração tributária, que poderá juntar novos documentos e requerer a oitiva de peritos (auditores fiscais, por exemplo) em audiências judiciais. É por todos esses motivos que consideramos o incidente de descon sideração da personalidade jurídica um avanço em nosso sistema de cobrança de tributos<sup>187</sup>.

Apesar de sabermos que o ideal juridicamente seria a apuração da responsabilidade tributária em procedimento administrativo próprio, pois, conforme demonstrado no presente trabalho, existem duas regras-matrizes distintas e que não se confundem, de outra parte, o IDPJ pode ser a primeira oportunidade de prova e de exercício dos princípios constitucionais nos casos de redirecionamento. O responsável exerce o legítimo direito ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa. O princípio da segurança jurídica também é observado.

Ademais, conforme já demonstramos, no momento da constituição administrativa do crédito, o ônus da prova de identificar a matéria tributável e de fundamentar juridicamente o ato de lançamento é da Fazenda Pública.

O próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Regimental n. 608.426-PR<sup>188</sup>, reconheceu que a constituição do crédito tributário é um procedimento administrativo. O Ministro relator Joaquim Barbosa entendeu pela imprescindibilidade de constituição do crédito tributário em nome do responsável, devendo ser concedida a oportunidade para comprovar a ausência de práticas ilícitas aptas a gerar obrigação tributária.

A partir desta noção, nas hipóteses de inclusão de terceiros responsáveis na CDA ocorrida em execução fiscal já em curso, dúvida nem receio devemos ter em

<sup>187</sup> BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal**: análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018, p. 214.

<sup>188</sup> “[...] os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.)”. BRASIL. RE 608426-PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 28-02-2011, Publicação: 03-03-2011.

velar pela correta e rigorosa aplicação do procedimento do IDPJ em razão da comprovação da responsabilidade tributária depender de provas.

Outrossim, a ideia de que a autonomia patrimonial não era inviolável e a personalidade jurídica deveria ser superada quando desviada a sua finalidade foi aplicada pelos Tribunais nos casos em que devidamente comprovada.

Naturalmente, o legislador pátrio também acolheu a tese da superação da autonomia patrimonial, autorizando o juiz a alcançar a pessoa física e atingir o seu patrimônio nos casos em que houver o cometimento de alguma fraude, ilicitude ou abuso de direito, e a incluiu em alguns diplomas legais do ordenamento brasileiro, notadamente no art. 4º da Lei n. 9.605/2009, no art. 28 do Código de Defesa do Consumidor (Lei n. 8.078/1990), no art. 34 da Lei n. 12.529/2011 e no art. 50 do CC/2002.

Em síntese, ainda que, ao contrário de outros dispositivos legais como os acima citados, o Código Tributário Nacional não traga expressamente a possibilidade de aplicação do IDPJ, pressupõe-se que esta é a interpretação mais correta, vez que as condutas que acarretam a responsabilização tributária, cuja natureza jurídica é sancionatória, dependem de apuração em procedimento prévio e próprio.

Ao assim dispor, podemos indagar se a desconsideração da personalidade se confunde com a imputação da responsabilidade tributária preconizada no CTN. A este respeito, Marcelo de Lima Castro Diniz fez anotações afirmando que a responsabilidade tributária e a desconsideração da personalidade jurídica são institutos distintos:

Sujeição passiva tributária (direta e indireta) e desconsideração da personalidade jurídica são institutos diferentes e inconfundíveis, na sua estrutura, função e finalidade. A desconsideração da personalidade jurídica constitui regra afeta ao instituto da responsabilidade patrimonial, pois almeja sujeitar o “patrimônio de alguém às medidas executivas destinadas à satisfação da prestação constante do título”, tem por função o combate à fraude contra credores (regra anti-fraude), à semelhança da fraude à execução, medida cautelar fiscal, e por finalidade conferir efetividade ao processo de execução mediante a constrição de bens.

[...]

Já a sujeição passiva tributária é elemento indissociável à relação jurídica tributária.

[...]

O escopo da sujeição passiva tributária é a atribuição do dever de satisfazer a prestação tributária, a determinada pessoa física ou jurídica. Poderá recair sobre o contribuinte ou o responsável. Contribuinte é aquele que realiza o fato jurídico tributário, a pessoa que manifesta capacidade contributiva e que deve ser o destinatário da carga tributária. Já a responsabilidade tributária é

imputada ao “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, II, CTN)<sup>189</sup>.

Sob esse aspecto, Becho já pensou da mesma maneira, contudo, reformou seu entendimento no sentido de a responsabilização do CTN não ser equiparável à desconsideração da personalidade jurídica, conforme conferimos:

Mas pode restar dúvida se a responsabilização tributária de terceiros é uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica. De nossa parte, do ponto de vista acadêmico, já nos posicionamos pela negativa, é dizer; que não se confundem. Todavia, evoluímos no nosso entendimento, considerando que os efeitos da responsabilidade tributária – nos moldes como tem sido aplicada atualmente – e da desconsideração da personalidade jurídica são os mesmos<sup>190</sup>.

Desde logo, registramos: na prática, ao se imputar a responsabilidade pelo pagamento do tributo, o que se faz é desconsiderar a personalidade jurídica para que um terceiro responda patrimonialmente pelo crédito tributário. Em resumo, a pessoa jurídica continuará existindo, com toda a autonomia e deveres próprios, totalmente distintos das pessoas físicas que integram o seu quadro societário.

Em razão da não pacificação do Tribunal Regional Federal da 3ª Região em relação à temática da obrigatoriedade ou não de se aplicar os arts. 133 e seguintes do CPC/2015 para previamente promover o IDPJ no processo de execução fiscal, foi instaurado o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR), o qual tramita sob o n. 0017610-97.2016.4.03.0000 e Relatoria do Desembargador Federal Paulo Octavio Baptista Pereira.

Interessante observar que o fundamento utilizado pelo Desembargador para o recebimento do IRDR foi a justificativa de risco à segurança jurídica dos efeitos do redirecionamento da execução fiscal, não só aos sócios com poderes de gestão, mas também em face de terceiros pertencentes a grupos econômicos<sup>191</sup>.

E, conforme previsto, diante das decisões conflitantes nos Tribunais, a discussão sobre a aplicação ou não do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica - IDPJ às execuções fiscais chegou ao Superior Tribunal de Justiça, que decidiu sobre o tema na Primeira e Segunda Turmas.

---

<sup>189</sup> DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. *In: Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 860-861.

<sup>190</sup> BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 193.

<sup>191</sup> BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. IncResDemR n. 0017610-97.2016.4.03.0000, Rel. Des. Federal Baptista Pereira, DJ. 09-02-2017.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado em 21 de fevereiro de 2019<sup>192</sup>, nos autos do Recurso Especial n. 1.775.269/PR, sob relatoria do Ministro Gurgel de Faria, em caso envolvendo o redirecionamento de execução fiscal a sócio pessoa jurídica, por unanimidade, entendeu pela necessidade de instauração do incidente:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO “DE FATO”. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE.

1. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN.

2. Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos pelas outras.

3. O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora.

4. Hipótese em que o TRF4, na vigência do CPC/2015, preocupou-se em aferir os elementos que entendeu necessários à caracterização, de fato, do grupo econômico e, entendendo presentes, concluiu pela solidariedade das pessoas jurídicas, fazendo menção à legislação trabalhista e à Lei n. 8.212/1991, dispensando a instauração do incidente, por compreendê-lo incabível nas execuções fiscais, decisão que merece ser cassada.

5. Recurso especial da sociedade empresária provido<sup>193</sup>.

Da análise da posição, em execuções fiscais, o IDPJ pode ser instaurado, contudo somente se a Fazenda Nacional basear o pedido no art. 124, I, do CTN. Assim, como exceção, o colegiado destacou que permite a responsabilização de empresas do mesmo grupo econômico quando houver interesse comum no fato gerador da devedora<sup>194</sup>.

<sup>192</sup> Na mesma data, a Turma julgou o Agravo em Recurso Especial 1.173.201/SC firmando conclusão idêntica.

<sup>193</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1775269/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJ 21-02-2019.

<sup>194</sup> “Assim, quando do lançamento, o fisco está autorizado a constituir, mediante imputação de responsabilidade solidária, o crédito tributário em relação a quaisquer das pessoas, físicas ou jurídicas, que compartilhem interesse comum com o contribuinte. A propósito, importante destacar que o interesse comum do inciso I diz respeito ao interesse jurídico das pessoas na relação jurídico-tributária, que se dá quando os sujeitos, conjuntamente, fazem parte da situação que permite a ocorrência do fato gerador. Por isso, afirma-se que só o

Do mesmo modo, o STJ entendeu pelo cabimento do IDPJ quando necessária a comprovação do desvio de finalidade ou a confusão patrimonial das empresas (art. 50, do CC)<sup>195</sup>.

Em resumo, os Ministros enfatizaram os arts. 124, II, 134 e 135 do CTN. Isto é, de acordo com a Primeira Turma, não cabe o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica - IDPJ em casos de cobrança pelo Fisco da dívida de administradores, diretores, sócios quando houver liquidação da sociedade, determinação legal expressa, excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto.

Noutro giro, em julgamento realizado em 9 de maio de 2019, nos autos do Recurso Especial n. 1.786.311/PR, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, sob relatoria do Ministro Francisco Falcão, por unanimidade, entendeu que na execução fiscal, a aplicação do CPC/2015 é subsidiária:

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

I – Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração.

II – Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo

---

interesse econômico decorrente da situação não legitima a atribuição da responsabilidade. [...] O inciso II, por sua vez, refere-se às pessoas expressamente designadas por lei. Por óbvio, remete à norma que atribui a responsabilidade tributária: a solidariedade se dá no contexto da responsabilidade, sendo esta vinculada, de alguma forma, à situação do fato gerador. Não se pode, pois, conjugar essa norma com outras espécies de responsabilidade, como a civil ou trabalhista, para o fim de concluir pela sujeição passiva de pessoa jurídica só porque compõe um grupo econômico que engloba a devedora original, mormente diante da autonomia das pessoas jurídicas” BRASIL. Recurso Especial n. 1.775.280 – PR. Voto Exm. Sr. Ministro Gurgel de Faria (relator). Documento: 1836086 – Inteiro Teor do Acórdão – Site certificado – DJe: 09-08-2019, p. 15 de 5. Documento: 1836086 – Inteiro Teor do Acórdão – Site certificado - DJe: 09-08-2019, p. 16 de 5.

<sup>195</sup> [...] Porém, essa conclusão não é adequada quando a pretensão fazendária de redirecionamento mira pessoa jurídica integrante do mesmo grupo econômico a que pertence a sociedade empresária originalmente executada, que não está indicada na Certidão de Dívida Ativa e à qual não é atribuída a responsabilidade, na qualidade de terceiro (arts. 134 e 135 do CTN). Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros pelo pagamento do crédito tributário e do abuso de direito/personalidade jurídica, como previsto no art. 50 do Código Civil, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos das outras. [...] Em conclusão, o redirecionamento de execução fiscal à pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome da CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende mesmo da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nessa hipótese, é obrigatória a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora. [...] Sem a indicação da pessoa jurídica no ato de lançamento, ou sendo inexistentes as hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, a imputação da responsabilidade ao grupo econômico ou à pessoa jurídica dele integrante dependerá da desconsideração da personalidade jurídica, cujo reconhecimento somente pode ser obtido com a instauração do referido incidente (art. 133, do CPC/2015).

do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida.

III – Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ.

IV – A previsão constante no art. 134, *caput*, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal, “a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível” (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 27-5-2014).

V – Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exige-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

VI – Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido<sup>196</sup>.

Depreende-se que a interpretação é mais genérica, uma vez que não distingue entre os arts. 124 e 135, ambos do CTN, para a aplicação ou não da instauração do IDPJ no processo executivo fiscal. Assim, em todas as situações no âmbito das execuções fiscais, para a Segunda Turma, o juiz da execução pode determinar diretamente o redirecionamento da cobrança, pois, segundo o entendimento do relator, na execução fiscal, a aplicação do CPC/2015 é subsidiária, ou seja, fica reservada às situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas for compatível.

Parece ser comum o entendimento de que havendo fundamento no CTN para imposição da responsabilidade tributária, o IDPJ será dispensado. Porém, essa conclusão depende dos fatos e das provas apresentadas em cada caso concreto e de como as decisões de primeira e segunda instância fundamentarem o redirecionamento, o que fará toda a diferença para um julgamento sem

---

<sup>196</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.786.311 – PR, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe: 14-05-2019.

incongruências. É de se concluir que o CPC/2015, ao criar o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), busca resolver um problema ocorrido na prática no sentido de redirecionar execuções independentemente de um procedimento próprio, o que gera insegurança jurídica diante do grau de subjetividade nas decisões.

### 6.3 Averbação pré-executória

A partir dessas vertentes, é interessante finalizar colacionando a Portaria PGFN n. 33/2018 que regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei n. 10.522/2002.

Vejamos a redação dos artigos em questão, introduzidos na Lei n. 10.522/2002, através da Lei n. 13.606/2018:

Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados  
 § 1º A notificação será expedida por via eletrônica ou postal para o endereço do devedor e será considerada entregue depois de decorridos quinze dias da respectiva expedição.

§ 2º Presume-se válida a notificação expedida para o endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública.

§ 3º Não pago o débito no prazo fixado no *caput* deste artigo, a Fazenda Pública poderá:

I – comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e

II – averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.

Art. 20-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados.

Parágrafo único. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional definir os limites, critérios e parâmetros para o ajuizamento da ação de que trata o *caput* deste artigo, observados os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência.

O art. 21 da Portaria PGFN n. 33/2018 regulamentou o disposto no inciso II, § 3º, do art. 20-B, da Lei n. 10.522/2002, que diz respeito à averbação pré-executória no patrimônio do contribuinte ou responsável tributário que tiver contra si crédito tributário inscrito em dívida ativa da União Federal<sup>197</sup>.

<sup>197</sup> Art. 21. A averbação pré-executória é o ato pelo qual se anota nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, visando prevenir a fraude à execução de que tratam os artigos 185 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional) e 792 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. § 1º. A notificação de que trata o art.

Examinemos o assunto mais curiosamente, sem fugirmos, entretanto, do objetivo deste exíguo tópico de demonstrar que o terceiro jamais poderá ter o seu patrimônio previamente comprometido, antes mesmo do ajuizamento de ação executiva, pois em matéria fiscal, como confirmado ao longo desse trabalho, as pessoas não podem ser surpreendidas por atos arbitrários que modifiquem ou revoguem suas expectativas legítimas.

Na prática, a averbação, com o objetivo de evitar fraudes e garantir a satisfação da dívida pública, tem o condão de garantir execução fiscal ainda não ajuizada pela Fazenda Nacional mediante a indisponibilidade de bens do contribuinte. Após a averbação da certidão de dívida ativa, a Fazenda Pública terá 30 (trinta) dias para ingressar com a execução fiscal. A partir desta noção implícita, fica fácil verificarmos que o procedimento possui os mesmos efeitos da penhora.

Conforme vimos com o PARR, o terceiro, embora indevidamente responsabilizado, terá anotações em seu patrimônio a respeito do crédito tributário constante em seu nome, o que nos leva a admitir tratar-se de mais um meio arbitrário de se forçar a arrecadação tributária, pois antes mesmo do ajuizamento da execução fiscal o responsável tributário já estará diante de uma indisponibilidade patrimonial.

Esse questionamento motivou o ajuizamento das ADIs n.s 5.881, 5.886, 5.890, 5.925, 5.931 e 5.932 perante o STF, as quais abordam, em linhas gerais, que a Lei n. 13.606/2018 trata de matéria reservada à lei complementar e que a averbação, prevista no seu artigo, fere princípios constitucionais.

O recente entendimento do Ministro do STF Marco Aurélio, relator das ADIs, compreendeu que essa prática de averbação da CDA implica em verdadeira ‘sanção política’ que coage o devedor a pagar os débitos tributários. Em suma, deixou claro seu posicionamento pela inconstitucionalidade da averbação pré-executória estabelecida pela Lei n. 13.606/2018<sup>198</sup>.

---

6º dará ciência ao devedor ou corresponsável da ocorrência da inscrição em dívida ativa e da possibilidade de efetivação da averbação pré-executória, caso não adotadas as providências descritas nos incisos I e II do mesmo dispositivo. § 2º. A averbação poderá ser impugnada pelo sujeito passivo, inclusive em relação a seu excesso, observado o procedimento previsto nessa Portaria.

<sup>198</sup> [...] Verifica-se que, em absoluta consonância com os princípios constitucionais do devido processo legal, da separação dos poderes e da inafastabilidade da jurisdição, a legislação de regência fornece solução à problemática atinente à constrição de bens e direitos do contribuinte uma vez constituído o crédito tributário, condicionando-o à prévia manifestação judicial – circunstância a direcionar ao reconhecimento da incompatibilidade, com o estatuto tributário constitucional, do artigo 25 da Lei federal n. 13.606, de 9 de janeiro de 2018. [...] O abuso dos meios, com a consequente corrupção dos fins, é a nota essencial e autoritária das medidas cujo gênero foi rotulado de sanções políticas em matéria tributária. A falta de sintonia desses mecanismos de coação fiscal com as garantias constitucionais do Estado Democrático de Direito, inaugurado com a Constituição Cidadã, revela caráter ditatorial e perverso. Incumbe à Fazenda Pública recorrer aos meios adequados à satisfação do crédito tributário, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos,

No voto, o relator chamou a averbação pré-executória de “verdadeiro desvirtuamento do sistema de cobrança da Dívida Ativa da União”, por permitir uma espécie de execução administrativa e unilateral de débitos. O bloqueio sem autorização judicial, segundo o Ministro, é incompatível com os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal, da razoabilidade e da separação dos poderes.

Ainda de acordo com o relator, a averbação de CDA também possui problemas formais. Isso porque foi instituída por lei ordinária, enquanto cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário:

Veiculadas em lei ordinária, as disposições constantes dos artigos 20-B, § 3º, inciso II e artigo 20-E, mostram-se incompatíveis, sob o ângulo formal, com o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, o qual é expresso ao submeter a quórum qualificado a fixação de normas gerais sobre o grande todo que é o crédito tributário, no qual se insere a disciplina das prerrogativas e garantias.

Após o voto favorável do Ministro Marco Aurélio, as ADIs foram retiradas do julgamento virtual pelo pedido de destaque do Ministro do STF Alexandre de Moraes<sup>199</sup>.

Agora, nos parece que a declaração de inconstitucionalidade da Lei 13.606/2018, que permitiu à Fazenda Pública a possibilidade de averbar certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora, tornando-os indisponíveis, pressupõe o reconhecimento de inconstitucionalidade dos artigos da Portaria n. 33/2018.

Descendo a detalhes, a averbação pré-executória é incompatível com o princípio da separação dos Poderes da República, na medida em que apenas o Poder Judiciário estaria legitimado, constitucionalmente, a invadir o patrimônio do devedor e afetá-lo, coativamente para pagamento de dívidas.

Por certo que o deslocamento dessa atribuição a órgãos do Poder Executivo – credor no feito – esvaziaria a exigência de imparcialidade, ínsita ao devido processo legal. Normalmente, conforme demonstrado durante o percurso da presente pesquisa, no processo de execução fiscal, se estabelece um certo desequilíbrio entre as partes.

---

inviabilizando o prosseguimento da atividade econômica mediante a decretação unilateral da indisponibilidade de bens e direitos titularizados pelo devedor. Plenário virtual – Minuta de voto – 05-06-2020, 00:00.

<sup>199</sup> De acordo com a Resolução n. 642/2019 do STF, o pedido de destaque retira o processo do ambiente virtual e faz com que, no plenário físico, o julgamento seja reiniciado. Não há data prevista para que as ações sejam colocadas em pauta.

Não podemos abrir a oportunidade para que os órgãos da cúpula do Poder Executivo, a pretexto de regulamentar a atividade de suas procuradorias, disciplinem o procedimento da execução fiscal na esfera administrativa<sup>200</sup>, invadindo a competência do Congresso Nacional e ‘legislando em causa própria’, como já se conhece. A concessão de poderes ao juiz deve permitir uma melhor adequação ao caso concreto, evitando parâmetros rigorosos que provoquem dilações indevidas ou sacrifiquem o devido processo legal<sup>201</sup>.

Sem adentrarmos na discussão, como mencionado no voto do Ministro Marco Aurélio, um dispositivo que determina que, após a inscrição do débito na dívida ativa da União, o devedor que não fizer o pagamento em até cinco dias poderá ter seus bens bloqueados pela PGFN, ou seja, uma averbação pré-executória, criaria uma espécie de ‘execução fiscal administrativa’.

Portanto, nosso objetivo aqui é demonstrar que o terceiro jamais poderá ter o seu patrimônio previamente comprometido, antes mesmo do ajuizamento de ação executiva, sob pena de desrespeito aos princípios da segurança jurídica, do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal, da razoabilidade, da separação dos poderes e do direito de propriedade.

---

<sup>200</sup> A ideia de colocar a execução fiscal para a seara administrativa não é recente. Na década de 1970, por exemplo, foi alvo de estudos de Geraldo Ataliba e Gilberto Ulhoa Canto, mas não passou do plano das conjecturas.

<sup>201</sup> Cremos ser possível que nossos juízes e juristas como um todo “compartilhem de uma visão transformadora do mundo e [...] acreditem possam contribuir para aproximar o Direito do povo – um Direito a serviço das maiorias, a serviço das profundas mudanças que o país reclama”. HERKENHOFF, João Baptista. **Como aplicar o direito**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 133.

## 7 CONCLUSÃO

O ordenamento jurídico moderno, a partir da Constituição Federal, fixa vários princípios fundamentais a serem observados, sendo que a segurança jurídica é condição de sobrevivência no Estado de Direito, principalmente diante da voracidade arrecadatória do credor na busca de sua satisfação.

A CF/1988 norteia a atuação dos órgãos Legislativo, Executivo e Judiciário visto que a partir da separação dos poderes, a criação dos tributos somente poderá se dar mediante norma editada pelo Poder Legislativo. Assim, o princípio da legalidade deve ser aplicado de acordo com a reprodução da Magna Carta a fim de garantir a concreta estruturação do sistema jurídico.

A constituição definitiva do crédito tributário ocorre a partir da notificação do lançamento tributário ou da informação prestada pelo contribuinte, devendo ser realizado um controle jurídico de forma prévia, a fim de que sejam considerados os argumentos indicados pelo sujeito passivo e supostos responsáveis tributários, em razão da pluralidade de pessoas passíveis de participação, com a observância da garantia do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

A obediência à nossa Constituição deve ocorrer inclusive em relação às regras-matrizes de incidência tributária. Afinal, os critérios da regra-matriz devem estar, ao menos, lá indicados. Não será possível ao legislador infraconstitucional escolher livremente quem ocupará o polo passivo da relação jurídica tributária sob pena de violação ao sistema constitucional tributário brasileiro.

A sujeição passiva pode ser direta, quando temos o contribuinte, ou indireta, mediante separação em duas figuras: substitutos e responsáveis, de forma a considerar que a substituição tributária não é uma modalidade de responsabilidade tributária, pois em nenhum momento, a obrigação tributária cabe ao contribuinte, a incidência recai diretamente sobre o substituto, não há transferência.

A responsabilidade tributária pode ser dividida nas seguintes modalidades: por sucessão, de terceiros e por infrações, ressaltando-se a vedação ao legislador infraconstitucional sobre a possibilidade de alterar o sistema de acordo com sua vontade, elegendo terceiro administrador para pagar tributo de forma arbitrária.

O responsável tributário, de forma genérica, é a pessoa que não pratica direta e pessoalmente o fato gerador da obrigação, mas que, por guardar relação com esse fato gerador, passa a ter a obrigação ao pagamento do tributo.

A responsabilização dos terceiros relacionados no art. 134 do Código Tributário Nacional tem como pressupostos a impossibilidade econômica de o contribuinte satisfazer a obrigação e a participação do terceiro em ato, por ação ou omissão, de descumprimento do dever de suas funções. Ademais, não há como negar que há subsidiariedade, ao invés de solidariedade na medida em que a lei não permite que o terceiro se responsabilize pela dívida sem a impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

A responsabilidade tributária constante do art. 135 do Código Tributário Nacional será pessoal do terceiro, excluindo-se a responsabilidade da sociedade empresária (contribuinte), ou seja, afasta a ideia de solidariedade, uma vez que o responsável terá praticado ato ilícito, nascendo o dever de pagar o tributo, objeto da obrigação tributária. O ilícito opera-se em momento que antecede o acontecimento do fato gerador da norma a dar origem à obrigação, tratando-se o artigo 135 da responsabilidade pessoal decorrente de “obrigações tributárias resultantes” de determinados atos.

O que constituirá infração, levando o terceiro com poderes de gestão a tornar-se responsável, é a causa do não pagamento, mas jamais o próprio inadimplemento de forma isolada. Afinal, o insucesso empresarial não é causa para a cobrança dos tributos devidos pela sociedade empresária contra os seus administradores, antes de tudo a sociedade possui patrimônio distinto daqueles que integram seu quadro societário. A lei infringida é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, caso contrário teríamos o fim da personalidade jurídica da empresa.

A previsão de responsabilização do art. 135, III, do CTN exige a investigação dos atos cometidos com excesso de poderes ou infração à lei e estatutos. É imprescindível que o administrador, tido como suposto responsável tributário, tenha conhecimento dos motivos que levaram à prática do lançamento, sendo do Fisco o ônus de provar a ocorrência da ilicitude.

A natureza jurídica da responsabilidade tributária não pode ser compreendida como uma garantia do crédito tributário. Trata-se de sanção, a depender de procedimento prévio com a observância de todas as garantias e princípios constitucionais próprios, por meio da verificação dos atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte.

O ato de dissolver uma sociedade não gera qualquer obrigação tributária a ensejar a responsabilização de terceiro com poderes de gestão, nos termos do art.

135 do Código Tributário Nacional. A Súmula n. 435 do STJ é inconstitucional, por criar obrigação tributária não fundada em lei, qual seja, a dissolução irregular, e por não observar os princípios constitucionais da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. O Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), ato administrativo infralegal, também desrespeita os princípios constitucionais basilares mediante procedimento abusivo de responsabilização.

Por outro lado, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – (IDPJ), inserido pelo CPC/2015, é uma importante ferramenta processual para contornar, ainda que parcialmente, a não observância dos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, de forma que é imperiosa a sua aplicação aos executivos fiscais.

A responsabilização de terceiros administradores de sociedades empresariais é aplicada diariamente sem elementos que indiquem a ocorrência de infração à legislação tributária, sem qualquer produção de provas e do exercício do contraditório, independente dos advindos efeitos patrimoniais, sob total desrespeito aos princípios constitucionais, gerando absoluta insegurança jurídica.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMARO, Luciano da Silva. Infrações tributárias. **Revista de Direito Tributário**, n. 67. São Paulo: Malheiros, 1996.

AMENDOEIRA JR., Sidnei. Aspectos processuais da responsabilidade patrimonial dos sócios e da desconsideração da personalidade jurídica. *In*: BRUSCHI, Gilberto Gomes; SHIMURA, Sérgio (coord.). **Execução civil e cumprimento de sentença**. São Paulo: Método, 2007.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. **PARR**: uma questão de racionalidade. Apuração de responsabilidade tributária na esfera administrativa. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/parr-uma-questao-de-razionalidade-18122017>. Acesso em: 12 set. 2020.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Brasília: UNB

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, n. 46, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Controle judicial dos atos administrativos. **Revista de Direito Público**, n. 65-27.

BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal**: análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros** – CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. Uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984.

BORGES, José Souto Maior. Segurança jurídica: sobre a distinção de competências fiscais para orientar e autuar o contribuinte. **Revista de Direito Tributário**, n. 100/20.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BUJANDA, Fernando Sainz de. 50 Semanas de Estudios de Derecho Financiero. **II Semana de Estudios de Derecho Financiero** (enero, 1954). Madrid: Fundación para la promoción de los estudios financieros. 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 34. São Paulo: Dialética, jul. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**, n. 55, jan.-mar. 1991.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: RT, 1989.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da. **Curso de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1972.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014 (*ebook*).

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária**. Solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010.

DE CICCIO, Cláudio. **História do direito e do pensamento jurídico**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual, parte geral e processo de conhecimento. 19. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. v. I. São Paulo: Malheiros, 2001.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. *In: Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. v. 4. São Paulo: Saraiva, 1998.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e *due process of law***. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Senado**. Disponível em: [https://www.senate.gov/civics/constitution\\_item/constitution.htm](https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm). Acesso em: 06 jun. 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Congelamento de preços – tabelamentos oficiais. *Revista de Direito Público*, jul.-set. 1989, p. 80-81. *In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. II Congresso Nacional de Estudos Tributários, IBET. São Paulo: Noeses, 2005.

HERKENHOFF, João Baptista. **Como aplicar o direito**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.

JARACH, Dino. **El hecho imponible**. Buenos Aires: Depalma, 1959.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributário**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica societária no direito brasileiro**. São Paulo: RT, 1987.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACIEL, Adhemar Ferreira. **Revista dos Tribunais 100 anos**. Doutrinas Essenciais de Processo Civil. (org.) WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim, São Paulo: RT, v.1.

MAQUIAVEL. **O príncipe** – comentado por Napoleão Bonaparte. Tradução de Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2002.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária – redirecionamento de autuações para grupos de empresas – responsabilidade de sócios e administradores. *In*: (coord.) QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso. **Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais**. v. 2. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MEDINA, José Miguel Garcia. **Novo Código de Processo Civil comentado**. 4. ed. São Paulo: RT, 2016.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. 2. ed. t. V. São Paulo: RT, 1974.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado – parte especial**. t. XXII. Direito das obrigações, obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações. Atualizado por Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: RT, 2012.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 6. ed. São Paulo: RT, 2000.

NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019 (*ebook*).

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no CPC-2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. *In*: (coord.) SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F.; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Novo CPC e o processo tributário**. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Princípios do contencioso tributário**. Lisboa: Editorial Fragmentos, 1987.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. (*ebook*).

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SIMESSEN DE BIELKE, Sergio Armando; EGUEZ, Hermosinda. **Responsabilidad tributaria, previsional y penal tributaria de los administradores de empresa, un enfoque desde el derecho positivo, la doctrina y la jurisprudência nacional**. Buenos Aires: Errepar, 2010.

SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2017.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito**. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos** – estudos em homenagem a Nelson Saldanha. Barueri: Manole, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. São Paulo: RT, 2012.

UCKMAR, Victor. La tutela del contribuyente frente a la Corte Constitucional italiana y a la Corte de Justicia Europea. Revista Tributária e de Finanças Públicas n. 34/12, São Paulo, RT, set.-out. 2000. *In*: MACHADO, Hugo de Brito. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito (org.) São Paulo, **Revista dos Tribunais**, v. 1, 2011.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 9. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalmas, 2009.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

### **Referências normativas**

#### **(Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT)**

ABNT NBR 6023: 2018 – Informação e documentação – Referências – elaboração

ABNT NBR 6022:2018 – Informação e documentação – Artigo em publicação periódica técnica e/ou científica – Apresentação

ABNT NBR 6027: 2012 – Informação e documentação – Informação e documentação – Sumário – Apresentação

ABNT NBR 14724: 2011 – Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação

ABNT NBR 15287: 2011 – Informação e documentação – Projetos de pesquisa – Apresentação

ABNT NBR 6034: 2005 – Informação e documentação – Índice – Apresentação

ABNT NBR 12225: 2004 – Informação e documentação – Lombada – Apresentação

ABNT NBR 6024: 2003 – Informação e documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito – Apresentação

ABNT NBR 6028: 2003 – Informação e documentação – Resumo – Apresentação

ABNT NBR 10520: 2002 – Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação