

COGEAE / PUC-SP CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

EXECUÇÃO FISCAL

LUIZ CLÁUDIO AFONSO SIQUEIRA JUNIOR
SÃO PAULO 2016

LUIZ CLÁUDIO AFONSO SIQUEIRA JUNIOR

EXECUÇÃO FISCAL

Trabalho de Monografia exigência parcial para o Título de Pós Graduação Especialização em Direito Tributário.
Orientadora: Mestre e Doutora Aurora Tomazini De Carvalho.

SÃO PAULO 2016

LUIZ CLÁUDIO AFONSO SIQUEIRA JUNIOR

EXECUÇÃO FISCAL

Orientadora: Mestre e Doutora Aurora Tomazini De
Carvalho.

SÃO PAULO 2016

DA EXECUÇÃO FISCAL

Resumo: O presente trabalho monográfico discorre sobre a Execução Fiscal, na esfera administrativa e judicial. Inicialmente, o presente trabalho apresentará uma análise sobre o procedimento da execução fiscal no Brasil, e o seu caminho a percorrer desde a citação até a sua satisfação plena ao arrecadar o crédito que a ensejou. Por fim, argumentará sobre Penhora.

Palavras-Chave: Execução Fiscal. Crédito Tributário. Dívida Ativa.

Abstract: This monograph discusses the tax enforcement, administrative and judicial level. Initially, this paper presents an analysis of the procedure of tax enforcement in Brazil , and its path to go from quote to your full satisfaction to raise the credit that gave rise. Finally , argue about garnishment.

Keywords: Fiscal Execution. Tax Credit. Active Debt.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	6
2. PROCEDIMENTO DA COBRANÇA	7
2.1 Problematização do tema	8
2.2 Objetivos	10
2.3 Fato Gerador	11
2.4 Obrigação Tributária.....	12
2.5 Crédito Tributário.....	14
2.6 Lançamento Tributário.....	15
2.7 Tributo Vencido Pagamento não efetuado sem manifestação Administrativa.....	17
2.8 Da Abertura do Prazo para Cobrança Judicial.....	18
3. DO PRAZO DECADENCIAL	19
4. DO PRAZO PRESCRICIONAL.....	20
5. DA EXECUÇÃO FISCAL.....	22
5.1 Processo de Execução Fiscal	26
6. DA CITAÇÃO	28
7. SUJEITOS ATIVOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA	33
8. SUJEITOS PASSIVOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA	36
7.1 Capacidade Tributária do Sujeito Passivo.....	38
9. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	39
9.1 Distinção entre Contribuinte e Responsável.....	40
9.2 Responsabilidade Por Sucessão.....	41
9.3 Responsabilidade de Terceiros.....	47
9.4 Responsabilidade Por Infrações.....	49
9.5 Responsabilidade dos Sócios nas Ações de Execução Fiscal.....	51
9.6 Responsabilidade dos Sócios.....	51
10. DA PENHORA.....	54
10.1 Da Penhora de Bens.....	54
10.2 Da adjudicação dos Bens Penhorados.....	56
11. DO PAGAMENTO OU DEPOSITO JUDICIAL.....	57
11. Do Leilão dos Bens Penhorados.....	58
12. CONCLUSÃO.....	59
BIBLIOGRAFIA	60

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como foco de pesquisa a cobrança do Crédito Tributário via ação de Execução Fiscal.

A motivação da pesquisa sobre o tema a ser desenvolvido neste trabalho provém da temática, e dos diversos mecanismos pelos quais transcorre o procedimento da execução fiscal.

No que diz respeito a sua relevância dá-se a necessidade de uma espécie coercitiva para que seja respeitada a obrigação de recolhimentos advindos de obrigações fiscais para os cofres públicos.

Os objetivos do presente estudo são os conhecimentos da arrecadação tributária no território nacional, como também a força compulsória da que acarreta inclusive a referida executoriedade.

Quanto à metodologia utilizada, o trabalho foi elaborado através de diversas pesquisas explorando a leitura de temas especializados, julgados relevantes, a abrangência bibliográfica, na área dos Direitos Constitucional, Administrativo e Tributário, consultando livros, revistas, artigos publicados, dissertações e publicações disponibilizadas em sítios eletrônicos.

O modelo de execução fiscal atual é aquele disciplinado pela Lei n.6.830/1980, realizado por meio de um procedimento judicial.

O desejo de aprofundamento do estudo sobre os mecanismos de cobrança para satisfação do crédito em favor da Fazenda Pública de maneira eficiente e eficaz em observância à Constituição Federal e seus princípios para evitar futura alegação de violação.

1. Contextualização do Estudo

Mesmo que de forma sucinta, uma vez que só a amplitude acerca desse entendimento nos levaria a uma pesquisa de maior explanação e entendimento, esclareço que dou início ao presente trabalho trazendo a baila o breve relato que faz a Procuradoria da Fazenda Nacional para esclarecer o que se refere a execução fiscal “Trata-se de ação proposta pela PGFN, de procedimento especial disciplinado na Lei nº 6.830, de 1980, para a execução em juízo dos débitos inscritos em dívida ativa”.

Discorrerei acerca desse tema para que seja mais uma vertente de entendimento e pesquisa referente o nosso modelo de Execução Fiscal e os atuais mecanismos utilizados para o alcance da satisfação da exação.

É a maneira forçada da cobrança tributária, o ingresso da Fazenda em juízo para obter o crédito, esclarece justamente uma abstenção do contribuinte que mesmo discordando, ao meu ver deveria manifestar-se visto que antes da via executória, a legislação lhe permite diversos argumentos e defesas para opor-se perante a fazenda diante de uma cobrança.

A execução não permite a cultural e equivocada ilusão de que a cobrança poderá protelar-se em apenas discussão judicial. Pois, não havendo argumentação de defesa suficiente para o afastamento da demanda, de execução o contribuinte assistirá o avanço do fisco sobre seu patrimônio para a satisfação total do crédito.

O presente estudo permite um relato para esclarecer esse trajeto percorrido pela Fazenda desde a lavratura da certidão da dívida ativa em processo administrativo, as inúmeras possibilidades de defesa antes que o “aviso e pedido de manifestação” se torne um “voraz” avanço sobre o patrimônio do contribuinte.

O estudo demonstrará ainda que após a recepção das informações pela Procuradoria da Fazenda Nacional, esta realiza a inscrição do débito em dívida ativa dotada de atribuição legal de controlar a legalidade da inscrição regular do crédito tributário, essa legalidade abrange inclusive limitações legais sabidas pelo procurador, por exemplo tomando ciência de um crédito prescrito não haveria o bom senso caso o procurador decidisse seguir adiante, e ajuizar mesmo assim a execução fiscal. Caso fizesse isso ocorreria uma situação contrária ao interesse público, pois a procuradoria deve zelar pela inscrição regular do crédito tributário.

Nessa oportunidade abordarei mesmo que de maneira razoável a influencia do Código de Processo Civil nas execuções fiscais, já que possuímos a Lei de Execuções Fiscais que regula a cobrança dos créditos tributários, seria prudente o questionamento de qual é a real aplicação do Código de Processo Civil nas execuções fiscais, considerando que nos moldes atuais somos regidos pela legislação de 1980, e já sofremos diversas mudanças que nos impulsiona e exigir novas práticas para alcançar o avanço considerável da sociedade.

A tramitação do processo de execução fiscal no Brasil e sua satisfação serão as abordagens finais do presente trabalho, e os argumentos que despertam reflexão de sua morosidade, que geram consequências nefastas para a sociedade.

2. Procedimento da Cobrança Tributária

A cobrança Tributária no Brasil tem toda a sua atividade vinculada, sendo claro e direto consiste no entendimento de que uma vez devido, o tributo deverá ser devidamente recolhido aos cofres públicos.

Dentre as regras e procedimentos para a cobrança tributária estão disciplinados aqueles que tem a competência para gerar a obrigação, são eles: A União, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Primeiramente, será necessário nos remetermos a própria constituição do crédito tributário, para que o tema seja desenvolvido de forma satisfatória e compreensiva.

A arrecadação, provimento do bem comum pelo Estado por meio da tutela das necessidades públicas depende da obtenção de recursos, que devem ser geridos e aplicados segundo planejamento elaborado em conformidade com as decisões políticas, objetivando primordialmente atender os direitos fundamentais previstos na Constituição.

O direito é o mecanismo eficaz usado como instrumento das “ações políticas”, no atendimento às necessidades financeiras do poder público visando o abastecimento do Estado pelo dinheiro, conseqüentemente a manutenção dos pilares para um bom funcionamento do serviço público.

Segundo os ensinamentos de Aliomar Baleeiro o custeio das despesas estatais provém de cinco fontes: a) extorsões a outros povos ou doações voluntárias; b) rendimentos produzidos pelos bens públicos ou pelas empresas estatais; c) tributos ou penalidades exigidas coercitivamente; d) empréstimos de particulares ou de outras entidades publicas; e) emissão de moeda¹.

A cobrança tributária tem essa característica de uma imposição, embasada justamente nos princípios do Estado de Direito, e está exatamente na disciplina da relação tributária por meio das normas jurídicas. A lei outorga ao Estado a pretensão ou direito de exigir de quem está submetido à norma, diga-se o sujeito passivo, uma prestação pecuniária chamada de tributo, que é resultante do poder de tributar. O direito tributário é assim um direito de arrecadação pecuniária entre os jurisdicionados, porém disciplinando sobre a base dos princípios do Estado de Direito.

O procedimento da cobrança tributária é uma segurança para quem é atingido pela exação, visto que terá certeza de que mesmo discordando da cobrança trata-se de um procedimento legítimo e totalmente amparado pela legislação. Diga-se legítimo porque não poderá a Fazenda Pública exigir e cobrar a satisfação a todo custo, jamais haverá a possibilidade da cobrança legal de um crédito prescrito por exemplo. Pois, verificando o procurador tratar-se de uma cobrança atingida pelo advento da prescrição deixará de ajuizar a execução fiscal. A missão árdua de buscar os créditos públicos é da Procuradoria da Fazenda Nacional, mas é possível lamentar a ineficácia dos meios para cobrança da Dívida Ativa que distorcem a vida econômica da sociedade brasileira.

2.1 Problematização do Tema

Evidente que existe um problema em relação ao nosso mecanismo de arrecadação coercitiva, o espaço na vida social em que o Direito e os órgãos estatais, por causa de suas deficiências, não conseguem interferir e, por causa disto, surge um desequilíbrio em outros espaços da vida coletiva.

Pode-se afirmar que a execução fiscal no Brasil é considerada um sistema com brechas e moroso, em que os operadores do Direito, sobretudo os Juizes e os Procuradores da Fazenda Nacional, trabalham com os seus recursos, diga-se o que tens ao alcance e que possibilite a

satisfação do crédito o mais breve possível, tentando dar a solução prática e eficaz num sistema que se encontra diversas deficiências para atingir o objetivo.

A tramitação do processo de execução fiscal é lenta, custosa e essa morosidade gera consequências nefastas para a sociedade, pois os tributos são fundamentais para a própria existência do Estado, e que deles não pode usufruir muitas vezes para prover o que é constitucionalmente garantido.

Um ponto importantíssimo é que vale destacar, ainda, que a baixa eficiência da cobrança forçada da dívida ativa não tem afetado apenas as contas do Fisco. Em verdade, tal situação produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência, uma vez que as sociedades empresárias que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêm-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que, sabedoras da ineficácia dos procedimentos de cobrança em vigor, não pagam ou protelam no tempo o pagamento de tributos, valendo-se da fraca e lenta postura dos procedimentos de cobrança em vigor.

O sistema da execução fiscal é considerado muito moroso, pelo fato de que tal estrutura não mais funcionar como um sistema, ou seja, suas diversas partes, que não mais se concatenam, impedem assim que haja o seu regular funcionamento.

Ao se afirmar que o sistema da execução fiscal merece atenção aparece a sua consequência mais grave, a quase paralisação dos serviços prestados pelo Poder Judiciário, impedindo que as suas energias e os limitados recursos dos seus órgãos venham a ser direcionados para fins relevantes.

De igual forma, a ineficácia dos meios de cobrança gera um esgotamento também das energias, por exemplo, da Procuradoria da Fazenda Nacional, a qual tem que utilizar seu limitadíssimo quadro de Procuradores e de servidores para atuar em milhões de processos de cobrança de crédito público, com pouquíssima eficácia e lutando contra o maciço entendimento cultural de que é injusto pagar os impostos, visto que os recursos provenientes da arrecadação desses são na maioria das vezes pessimamente mal administrados.

Existe o “conceito” de que a execução fiscal manifesta-se como a parte voraz, malfeitora e tomadora de patrimônios. Mas há de entender-se que esse papel deveria ser mínimo, ou seja, a sociedade empresaria ou o contribuinte insolvente diante dos diversos

meios recursais e contestadores, dificilmente deveria ser alvo de uma execução fiscal, pois, antes de ensejar a execução todos os questionamentos deveriam ser sanados.

2.2 Objetivos

O Estado para manter seus mais diversos mecanismos em funcionamento requer um elevadíssimo custo, em face dos recursos humanos e materiais necessários à sua organização. Esse funcionamento custoso, somente tem como fonte de recursos à arrecadação provenientes dos pagamentos de impostos.

O Estado brasileiro, graças ao tamanho de suas dimensões geográficas e de sua máquina administrativa, necessita de enorme quantidade de recursos para sua manutenção. Sobretudo porque a própria Constituição Federal atribuiu à esse Estado várias e importantes obrigações para com a sociedade e com o cidadão, a fim de que as suas necessidades públicas sejam atendidas.

O ponto de partida para a compreensão da execução fiscal é exatamente o dever de atendimento das necessidades públicas por parte do Estado. Esse dever decorre da Constituição Federal, que, como visto, impôs a participação do Estado nas mais diversas áreas e setores da sociedade. O atendimento às necessidades públicas encontra forte ressonância na atual Carta Magna. Com efeito, "com o agigantamento do Estado e sua intervenção em quase todas as atividades humanas, cresce a importância do estudo das necessidades públicas"⁰².

Definir quais são as necessidades públicas é tarefa da Constituição Federal e das leis que a complementam. Não há dúvidas de que educação, saúde, meio ambiente, proteção à família e segurança, entre outras, são necessidades públicas constitucionais, conforme elencadas na Constituição Federal como direitos do cidadão e deveres do Estado.

O atendimento dessas necessidades públicas constitucionais depende, essencialmente, da existência de recursos que façam frente às enormes despesas dali decorrentes. A atividade financeira do ente público, entendida como arrecadação de receitas, para a realização de gastos, a fim de atender às necessidades públicas, desempenhando o verdadeiro papel de liderança nesse panorama. A arrecadação de receitas possibilita ao Estado dispor dos meios para traduzir para o cotidiano do cidadão os direitos abstratamente, como já dito elencados na Constituição Federal. Os tributos correspondem à principal fonte de receita do Estado

Moderno e deles sociedade alguma pode prescindir, sob pena de se perpetuar o cenário que já se observa, de restarem desatendidas as necessidades dessa mesma sociedade.

A Receita Federal do Brasil é responsável pela administração tributária e pela arrecadação espontânea das receitas. Exceto quando o contribuinte não o faz, nem apresenta impugnação.

Se o valor devido não for corretamente recolhido, a Receita Federal enviará o processo administrativo fiscal, no bojo do qual está documentado o lançamento tributário, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para o que o débito seja inscrito em dívida ativa da União. A partir daí, abre-se a possibilidade da execução fiscal.

2.3 Fato Gerador

No sentido da expressão o fato gerador da obrigação tributária deve ser sempre considerado como fato, inclusive isso é de total importância para o desenvolvimento da compreensão, visto que a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais. O fato gerador pode ser considerado como o fato efetivamente realizado, materializado. É a realização concreta de um comportamento descrito na norma, cuja observação faz nascer uma obrigação jurídica, bem como define juridicamente a natureza do tributo. O “fato gerador ou ‘fato imponible’, nas palavras de Geraldo Ataliba, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede”. Lembrando que há exceções no tocante aos tributos finalísticos, uma vez que o fato gerador dos mesmos torna-se irrelevante, pois o que interessa é a finalidade para o qual foram instituídos, como por exemplo, os empréstimos compulsórios².

Oportuno esclarecer que fato gerador e hipótese de incidência são institutos, em razão do Código Tributário Nacional, por vezes ser impreciso na distinção quando trata como fato gerador tanto a abstração inserta na lei quanto a concretização observada no mundo, vale citar o artigo 114 do mencionado Código, (Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência). Entretanto, não há como denominar de fato gerador uma situação abstrata, vez que o vocábulo “fato” é algo efetivamente realizado, concreto, daí o motivo da preferência em distinguir o “fato gerador”

2. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

da “hipótese de incidência” essa última para ficar mais claro viria a ser a abstração legal de um fato, ou seja, é aquela situação descrita na lei cuja previsão é abstrata, tratando-se, pois, de uma “hipótese” que poderá vir a ocorrer no mundo dos fatos, e que, uma vez realizada, se concretiza como fato gerador. Fazer a distinção afasta a imprecisão e ajuda na compreensão didática do tema aqui a ser considerado.

Ao que se refere a sua definição vejamos o que diz o Código Tributário Nacional.

Diz o artigo 118 do CTN:

Artigo 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O clássico exemplo citado pela doutrina é o do traficante que auferir renda, mesmo proveniente da sua atividade criminosa, passando ele a ser devedor do imposto de renda, porque o dever de pagar o tributo surgiu com a ocorrência no mundo concreto de uma hipótese prevista abstratamente em lei, cujos ganhos obtidos resultam em aumento patrimonial, ou seja, há a ocorrência da disponibilidade econômica.

A relevância em trazer mesmo que de maneira breve, e com rasos comentários à cerca do instituto fato gerador, é que daí parte o direito do Estado de ter a pretensão de recolher aos cofres públicos o valor da exação consequência do referido fato.

2.4 Obrigação Tributária

É a relação jurídica em virtude da qual o particular considerado assim sujeito passivo, tem o dever de prestar dinheiro ao Estado sujeito ativo, e ainda obrigação de fazer, ou não algum procedimento no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos Tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito, que surge com a ocorrência do fato gerador.

A natureza do Direito Tributário é obrigacional, porque gira em torno de relações obrigacionais, que apresentam como objetivo final a aquisição de receitas para os cofres públicos.

A obrigação tributária é objeto essencial do direito tributário, pois sendo este de natureza obrigacional como assim já dito, constitui sempre uma obrigação do contribuinte para com o fisco, diga-se entidade tributante.

A relação que se estabelece entre o Estado e as pessoas, tem consigo em princípio, as mesmas regras que regulam as relações obrigacionais entre as pessoas, com sujeito ativo e passivo, causa, objeto e, envolvendo tudo isso, o próprio vínculo jurídico.

A obrigação tributária, originariamente, integrada pelos mesmos elementos de uma obrigação privada, é um vínculo jurídico ligado ao campo das relações do Direito Público, mediante o qual, uma entidade estatal federal, estadual ou municipal, na condição de tributante, e a partir da ocorrência de uma situação prevista em lei ou na legislação tributária o fato gerador, pode exigir de uma pessoa física ou jurídica o sujeito passivo, um determinado objeto, que tanto pode ser um pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, como uma prestação positiva ou negativa que não constitua pagamento. A relação tributária surge a partir da ocorrência de um fato previsto em uma norma, e em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido estrito, salvo em se tratando de obrigação acessória.

Ocorrido o fato, seja o fato gerador, ou fato impositivo, nascem as relações tributárias, que compreendem o dever de alguém neste caso o sujeito passivo da obrigação tributária, e o direito do Estado sujeito ativo da obrigação, o dever e o direito subjetivamente que são efeitos da incidência da norma.

Importante ressaltar que a obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência. Advém da lei, sem que vontade alguma interfira em seu nascimento. Pois, a lei cria o tributo e descreve em quais hipóteses ensejara a devida exação, assim não haveria o que se falar em obrigação sem a efetiva descrição legal à cerca de seu surgimento, mesmo assim só essa descrição de nada adiantaria se não ocorresse o fato descrito, em uma breve analogia ao direito penal estendo a explicação na menção de que haveria necessidade da “prática da conduta” para que de fato venha a acarretar o referido procedimento e conseqüentemente a cobrança tributária.

Há necessidade de ocorrência integral do fato gerador para que surja, efetivamente, a obrigação tributária. Quando a situação eleita como hipótese legal de incidência envolve negócios condicionais, o fato gerador somente é considerado ocorrido quando a condição torna o negócio pleno, completo ou enquanto tal condição não extingue o negócio.

2.5 Crédito Tributário

O crédito tributário decorre da ocorrência da obrigação tributária principal, para que o Estado possa exigir o crédito tributário, é necessário que ocorra o fato gerador, e que o Estado individualize e quantifique o valor a ser pago, com o lançamento.

O crédito tributário é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força da qual o Estado pode exigir do particular, o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, ocorre com o lançamento de uma obrigação tributária, criada em função de um tributo e o fato, quando temos a ocorrência do fato gerador nasce à obrigação tributária esta existe independente do crédito, mas este depende sempre daquela.

Segundo Hugo de Brito Machado: "*Crédito tributário é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)*"³.

A constituição do crédito tributário é de competência privativa da autoridade administrativa. Pois, o lançamento só poderá ser efetuado por esta, ainda que somente homologue o que o sujeito passivo fez, até porque sem a referida homologação, não existirá juridicamente, o lançamento e assim não estaria constituído o crédito tributário.

O crédito tributário corresponde ao título representativo do direito do Estado de cobrar tributo, ou seja, de exigir do sujeito passivo o pagamento do objeto da obrigação tributária principal. Esse direito da Fazenda Pública decorre da realização do fato gerador por parte do sujeito passivo. A partir do momento em que alguém realiza a hipótese prevista em lei, ou hipótese de incidência tributária, instaura-se a relação jurídica tributária. Tal relação será entre a pessoa política competente para arrecadar o tributo, e a pessoa que realizou o fato gerador ou que tem responsabilidade de recolher o tributo como contribuinte ou responsável. O sujeito

3.Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 32ª edição, Malheiros, 2011.

passivo deve entregar determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos, que tem o direito de exigí-la. Esse direito corresponde, portanto, referido e explanado crédito tributário. É necessária a cobrança de tributos para que possamos ter um melhor convívio social, para a elaboração de projetos no âmbito social, educacional, de saúde, cultural e em outras áreas básicas e o tributo vem ao longo dos tempos sobrevivendo às diversas mudanças que estão submetidas à sociedade.

Com a constituição do crédito tributário o interesse de credor que é o próprio estado fica mais protegido, partindo do princípio que eles são garantidos pelo patrimônio do devedor, com a utilização desse meio, fica mais evidente para o contribuinte o emprego do tributo, diminuindo a sonegação, fraude ou elisão fiscal, pois existem diretrizes para que a administração tributária desenvolva suas funções.

2.6 Lançamento Tributário

Em definição do ilustre mestre Paulo de Barros Carvalho, vem a ser lançamento tributário: é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados atos, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos da sua exigibilidade⁴.

O lançamento tributário é um ato jurídico administrativo, não um procedimento administrativo, contrariamente ao que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional. Não se confunde com o procedimento, apesar de, muitas vezes, ser o resultado de um procedimento. A essência do lançamento não é um procedimento, o lançamento pode se concretizar em um ato isolado, independente de qualquer outro. Pode-se, talvez, confundir o que vem a ser procedimento com as diversas fases de formação do ato de lançamento. Porém, não se pode confundir procedimento com os pressupostos estruturais contidos no ato de lançamento propriamente dito.

O lançamento tributário possui indiscutíveis efeitos de direito, é um ato administrativo praticado pela Administração Pública no exercício da função administrativa. Os atos administrativos podem ser ou não ser atos jurídicos, ter ou não ter efeitos jurídicos. Quando

4. Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva 25ª Ed. 2013

modificam situações jurídicas são atos administrativos jurídicos, ou atos administrativos com efeitos jurídicos.

Considerando o lançamento tributário como um ato jurídico administrativo, o que o identifica como uma espécie dessa categoria são os requisitos nele encontrados, agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei, conforme dispõe o artigo 82 do Código Civil. Além desses, mais dois elementos especificam o lançamento tributário como ato jurídico administrativo, são eles o motivo e a finalidade do ato. Dessa forma, conclui-se serem cinco os elementos que compõem o interior de todo ato jurídico administrativo: 1) motivo ou pressuposto; 2) agente competente; 3) forma prescrita em lei; 4) objeto ou conteúdo; e 5) finalidade.

Vale citar novamente um conceito do professor Paulo de Barros Carvalho que explica, também, sua definição de lançamento tributário. Sua teoria estuda os atos administrativos examinando-os no plano de sua existência estrutural, bem como no que diz respeito a seus pressupostos. Em sua opinião, o ato administrativo é composto por dois elementos: o conteúdo e a forma. O conteúdo é a própria substância do ato, é aquilo que o ato dispõe, ou seja, é o que o ato enuncia, certifica, decide, opina ou modifica na ordem jurídica. A forma é o modo como o ato se exterioriza, é o revestimento externo da manifestação de vontade nele contida.

Em suma o lançamento tributário estipula os termos da sua exigibilidade e de relevância jurídica considerável, de tal monta que o termo final é o marco, a partir do qual caso se de por descumprida a prestação, à partir do descumprimento incidem os dispositivos sancionatórios, decorrentes da não manifestação das obrigações das normas tributárias. Assim sem esse elemento, a formalização do crédito perderia sua dimensão de estabilidade e segurança, indispensável nas relações jurídicas tributárias.

2.7 Tributo Vencido Pagamento não efetuado sem manifestação Administrativa

Para elucidar o referido tópico, oportuno a transcrição do artigo do Código Tributário Nacional:

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

Fatidicamente um tributo que não for pago acarretará em processo administrativo, e que se não houver manifestação e nem pagamento, a consequência será a inscrição em dívida ativa. O processo administrativo fiscal tem por objeto a resolução de um conflito, em matéria tributária, cuja decisão é da competência de órgãos judicantes da Administração. Essa exerce a autotutela e controla internamente a legalidade de seus próprios atos. O Processo Administrativo Fiscal contempla o conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a Administração Pública que seriam as pretensões tributárias e punitivas do Estado impugnadas administrativamente pelo contribuinte.

O processo administrativo tributário é um mecanismo de revisão desencadeado por força de ação externa, ação dos particulares, detentores do direito de exigir que a Administração atue sempre na via do Direito, permite à Administração exercer controle sobre seus atos e se desenvolve quando existe uma reação do contribuinte contra o interesse público defendido pela Administração e do direito subjetivo atingido por essa atuação.

A formalização, que se realiza através do lançamento fiscal, é que pode ter lugar o Processo Administrativo, bastando para tanto que o contribuinte ofereça formalmente sua resistência à pretensão fiscal.

O Processo Administrativo Fiscal é, portanto, a etapa litigiosa do percurso de formalização da obrigação tributária no âmbito administrativo. Formalizada a lide fiscal transforma-se o procedimento fiscal em Processo Tributário e passa a incidir na formalização definitiva do crédito tributário as garantias inerentes ao devido processo legal da ampla defesa e contraditório. Conclui-se que o lançamento é o instrumento necessário entre procedimento e processo administrativo.

E, uma vez formalizado o processo administrativo fiscal, após o lançamento, com a impugnação do contribuinte, momento em que instaura-se a fase litigiosa, caso o contribuinte persista em relutar contra o pagamento, e obtenha decisão desfavorável, terá que cumprir a decisão e caso não faça, dará sem dúvidas em ensejo para ser executado e cumprir a obrigação coercitivamente.

2.8 Da Abertura do Prazo para Cobrança Judicial

O termo inicial do prazo para o Fisco fazer a cobrança judicial do crédito tributário declarado pelo contribuinte, mas não pago na época oportuna, conta da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada. O entendimento é da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e foi definido de acordo com o rito dos recursos repetitivos artigo 543-C do Código de Processo Civil.

A data considerada à constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, é a que seria do pagamento, a falta desse inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.

A especificação dos procedimentos adotados pelo Fisco para lançar ou lavrar o auto de infração tem como alvo, a descoberta da verdade material que dará um juízo de certeza, e não apenas uma verossimilhança acerca da existência dos fatos tributários e de quem realmente os promoveu.

Reiterando quanto ao lançamento este, não tende nem a verificar o fato, nem determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõem que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas, e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado

Ademais, o lançamento caracteriza o início do prazo para o posicionamento do credor, abre-se o lapso temporal para que o mesmo conteste o procedimento que ensejou o lançamento, iniciando a fase de litigância em sede administrativa.

Tal procedimento administrativo merece atenção especial, pois este será o ato norteador para as contagens de prazos que poderão tornar os créditos tributários decaídos ou prescritos.

Atividade administrativa, essa que é definida como vinculada e obrigatória sob a pena de responsabilidade funcional. Portanto, tomando a autoridade administrativa conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, a autoridade deverá proceder o lançamento.

Não obstante, não se pode negar a importância do fato gerador na obrigação tributária, contudo, os efeitos que o lançamento traz, surtem efeitos mais arrebatadores na relação obrigacional estabelecida. Não se limitando o lançamento ao ato de formalizar, quantificar, liquidar ou tornar certa a obrigação, mas interferindo diretamente no que tange os prazos prescricionais, a inscrição em dívida ativa e a impetração da execução fiscal.

3. Do Prazo Decadencial

Decadência no direito tributário é perda do direito da Fazenda Pública de exercer procedimento para efetuar o lançamento, inibindo conseqüentemente o nascimento do crédito tributário.

A redação do artigo 173 do Código de Processo Civil condiciona a Fazenda Pública o prazo inexorável de cinco anos para o fim de verificar o preenchimento dos critérios identificativos da regra matriz de incidência tributária e confeccionar a norma individual e concreta do lançamento tributário.

A Fazenda Pública titular do direito subjetivo de exigir a prestação tributária do sujeito passivo, detentor do dever jurídico, detém o prazo máximo de cinco anos para efetuar o ato de lançamento tributário.

Para caracterização do instituto da decadência é necessário o preenchimento de três elementos constitutivos:

- (i) decurso do prazo de cinco anos;
- (ii) inércia da Fazenda Pública;
- (iii) produção de norma individual e concreta que iniba o processo de positivação do direito.

Os dois primeiros elementos constitutivos são facilmente identificados através da inércia do titular do direito subjetivo por um período igual ou superior a cinco anos.

Quanto ao terceiro e último elemento constitutivo da decadência, é identificado através de produção de norma individual e concreta que formalize o instituto disciplinado no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Sem a elaboração de norma individual e concreta que possibilite o reconhecimento da decadência, não há o que se falar em sua concretização. Desse modo, o instituto necessita de linguagem competente que formalize seu objeto, bem como seus efeitos. Como norma individual e concreta que reconhece a decadência tributária temos, por exemplo, a sentença judicial e o ato administrativo.

O instituto da decadência garante que os atos administrativos ensejadores de cobranças tributária não perpetuem, dando a estes, em última análise limite temporal de cinco anos para o sua efetivação.

A decadência é um óbice encontrado até com certa frequência, não só frustrando a atuação do fisco numa possível execução, mas também prestando um serviço de alerta mostrando que a Procuradoria, não dá conta de atuar no imenso universo de ações fiscais que lhe cabem, pela esmagadora massa de inadimplentes contribuintes.

4. Do Prazo Prescricional

A prescrição é um instituto extintivo do próprio crédito tributário leva em conta o fluxo temporal, possui importantíssima justificativa para sua existência na vida jurídica, servindo além de controle para eficiência do serviço público também para evitar a perpetuação das lides no mundo jurídico. Consolidando a segurança jurídica sob a luz dos princípios constitucionais da razoável duração do processo e do devido processo legal.

Argumentando de forma arrazoada sobre o instituto não há possibilidade de dirimir todos os pontos polêmicos sobre a prescrição no âmbito tributário, e sim de sua demonstração no ambiente jurídico de maneira básica no intuito elucidar a matéria tão carecedora de maior estudo por sua própria justificativa existencial. Terei como objetivo aqui expor a importância de seu entendimento ao que se refere à execução, mas esclareço que este assunto por se tratar de matéria complexa, profundamente técnica e extensa necessita de estudo específico e aprofundado, com ênfases nas suas diversas interpretações existentes, que originam uma grande variedade de divergências sobre o assunto para um satisfatório entendimento.

É uma matéria de competência constitucional em uma abrangência geral, destacando premissas e elencando definições provindas da doutrina, assim como realizando a análise de suas formas de ocorrência com base em sua previsão legal, tendo em vista seus marcos interruptivos e suas particularidades.

Pode ser definida como a extinção do direito ao crédito tributário, ocorrida pela inércia do fisco ao deixar de promover as medidas necessárias para a garantia do direito. Assim, tem sua importância pautada na necessidade da presença de institutos ligados a inércia processual presente ao decurso de tempo, se faz de grande importância ao ordenamento jurídico na busca da segurança jurídica.

A prescrição ocorre quando o crédito tributário devidamente constituído, ou seja, devidamente lançado, não é adimplido pelo devedor e não houve ingresso judicial por meio de ajuizamento de uma ação de execução fiscal ao tempo legalmente estipulado. Ocorre assim, a perda do direito de ação de cobrança por alguma falta, por não ter ajuizada em tempo hábil, então neste caso há prescrição. Note-se que o direito ao crédito neste caso já constituído estava, porém não foi exigido a tempo e apesar de se tratar de direito certo não será mais exigível.

Ao que se refere à prescrição intercorrente, consiste na perda do direito a cobrança do tributo durante o curso do processo devido a falta de prática dos atos aos quais levam o processo ao seu tramite, permitindo este que ultrapasse o tempo hábil definido por lei.

Na Execução Fiscal há previsão expressa da possibilidade de consumir-se a prescrição no curso de processo suspenso. Artigo 40 da Lei 6.830/80, Lei de execuções Fiscais (LEF).

Neste caso para a prescrição ocorrer, a inércia do credor não é fator determinante e sim evitar a perpetuação da lide na esfera jurídica.

5. Da Execução Fiscal

A Dívida Ativa Tributária é constituída pelo crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa Não-Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmos, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Com a inscrição em Dívida Ativa, que abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato, o Estado realiza o ato de controle administrativo da legalidade. Este controle, no âmbito da Administração Pública Federal, é feito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, órgão competente para arrecadar aos cofres públicos o que já deveria ter sido feito, e que para acarretar uma fatídica execução, o credor não o fez e nem discutiu administrativamente ou judicialmente em sua defesa.

Observadas as formalidades elencadas no parágrafo quinto do artigo 2º da Lei de Execuções Fiscais, sob pena de nulidade do título executivo extrajudicial, a Dívida Ativa regularmente inscrita goza de presunção relativa de certeza e liquidez, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

A inscrição em Dívida Ativa, formalizada em Certidão, e a petição inicial poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

Com o despacho do Juiz que deferir a inicial, defere-se a ordem para citação do executado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução.

O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato por escrito praticado de ofício por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou o seu preposto. Da mesma forma, o procedimento fiscal se inicia com a apreensão de mercadorias, documentos ou livros, como pelo começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Com o início do procedimento, fica excluída a espontaneidade do sujeito passivo quanto aos atos anteriores e dos demais envolvidos nas infrações verificadas, independentemente de intimação.

Os termos decorrentes da atividade fiscalizadora devem ser produzidos por escrito, sempre que possível, em livro fiscal, disponibilizando-se cópia autenticada ao sujeito passivo sob fiscalização. A exigência de crédito tributário, retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada deverão ser formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova.

Na sua atuação, a Administração Pública deverá obedecer aos princípios estabelecidos na Constituição Federal em seu artigo 37 e no artigo 2º da Lei nº 9.784/99², sendo eles, dentre outros, da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

A execução fiscal é regulamentada pela lei nº. 6.830/80, denominada de Lei de Execuções Fiscais. Este regramento é usado como instrumento legislativo a reger normas procedimentais para cobrança de dívidas ativas dos entes federativos brasileiros.

Para que a Fazenda Pública possa inscrever o contribuinte na certidão de dívida ativa (CDA), o sujeito ativo ou ente federativo em questão, terá que se submeter a várias etapas. Como já dito que para que se possa realizar a supra mencionada inscrição, não basta somente a comprovação da dívida, mas faz-se mister primeiramente a ocorrência de um crédito tributário, em seguida de um lançamento, para que seja o contribuinte inscrito na dívida tributária. Tudo isto para que se possa constituir a certidão da dívida, insurgindo, assim o título executivo extrajudicial com presunção de certeza e liquidez.

Esclarecido no início do presente trabalho o instituto do lançamento tributário para assim chegarmos ao processo judicial da execução fiscal com a inscrição do contribuinte na certidão positiva de débito ou certidão da dívida ativa. Mediante a tantos procedimentos para se chegar a constituir uma certidão positiva de débito, questiona se a execução fiscal seria a forma ideal de se garantir, de maneira justa, célere e eficaz, a obtenção do crédito à fazenda pública. Na tentativa de resolução desse questionamento, resalto que foram expostos os vários procedimentos acerca do crédito tributário até chegar ao processo judicial tributário

através da execução fiscal. Evidente que a arrecadação encontra tantas barreiras legais, que os pilares que dependem da proveniência do crédito tributário fica mais do que comprometidos.

Os créditos deverão ser sempre antecipatórios à Execução Fiscal para que o contribuinte seja comprovadamente devedor da Fazenda Pública deverá existir uma verdadeira persecução tributária desde a exigência de lançamento passando pela constituição do crédito tributário até se chegar na ação executiva fiscal.

Processo Executivo é aquele onde o credor pede ao juiz que faça valer seu direito, reconhecido por um título judicial ou extrajudicial. Busca efetivar a vontade da lei através de um resultado econômico objetivo, mesmo que passível de questionamentos é o atual e vigente.

Somente após a fazenda pública determinar a inscrição da dívida ativa, mediante preenchimento dos requisitos do artigo 202 do Código Tributário Nacional, e extração da Certidão da Dívida Ativa, que nada mais é do que o próprio título executivo, é que o Estado poderá promover o respectivo processo executivo fiscal.

Traduz-se desses esclarecimentos que o Estado não poderá ultrapassar as etapas exigidas tanto pelo código tributário como pela lei de execução fiscal. Caso a ação de execução fiscal seja remetida à juízo com ausência de alguma documentação necessária, o juiz face ao julgamento dos embargos, os julgará procedentes podendo haver a extinção do processo.

A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou co-responsável confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva, mas não confirma, a não ser por presunção relativa, a existência da responsabilidade tributária.

Não significa dizer que determinado ente federativo interporá ações executivas aleatoriamente e sem fundamentos. Para impedir qualquer espécie de medida arbitrária ou inquisitória por parte da fazenda pública, a lei alberga ao sujeito passivo interpor embargos à execução.

Vale ressaltar que somente após a garantia da execução, por constituição de penhora, depósito ou fiança é que tornam-se admissíveis a interposição de embargos à execução, os

quais são interpostos no prazo de trinta dias, de acordo com o artigo 16 da Lei de Execução Fiscal.

Referindo-se às ações administrativa e judicial o sujeito passivo destas, quando vencido naquela poderá impetrar judicialmente ações que garantam seu direito. Ao passo que, a Fazenda Pública uma vez vencida na fase administrativa, não terá mais chance de pleitear créditos judicialmente. Mas, se vencedora for na fase administrativa poderá interpor ação judicial executiva.

O processo judicial de execução fiscal tem início quando concluído o procedimento administrativo fiscal o débito permanece inadimplido, após a devida apuração do crédito pelo competente órgão fazendário acerca da liquidez e certeza do título cuja exigibilidade se pretende a fim de promover a inscrição na dívida ativa. Reiterando o argumento de que somente após a inscrição é que será providenciada a certidão que materializa a obrigação existente entre as partes, conforme prescrito em lei, configurando título executivo.

A Execução Fiscal também se enquadra na modalidade de execução por quantia certa contra devedor solvente, no caso contribuinte inadimplente, por meio do qual se busca o cumprimento forçado de uma obrigação de pagar em dinheiro.

Como todos os demais procedimentos executivos, ao que se refere ao rito este divido será em três fases: postulatória, instrutória e satisfativa. A primeira fase é formada pelo ajuizamento da demanda e pela citação, ato de da relação processual sendo possível que, nesta fase, se realize um arresto. A segunda, pela penhora e demais atos preparatórios para o pagamento. A fase satisfativa é formada pelo pagamento ao demandante, que pode se dar de várias formas.

Portanto, que a finalidade precípua da execução é a satisfação do crédito exequendo, sendo que a fase satisfativa apresenta os instrumentos de expropriação dos bens que compõem o patrimônio do executado disponibilizado ao credor em caso de manifesta e continua inadimplência do devedor para liquidação da dívida.

5.1 Do Processo de Execução Fiscal

Procedimento Inicial

O procedimento de instauração da execução fiscal ocorre com o ajuizamento da petição inicial acompanhada do título executivo, diga-se a certidão da dívida ativa.

Atendidos os requisitos formais, a petição inicial será recebida e o feito regularmente processado, devendo o magistrado condutor do feito efetuar o despacho determinando a citação do executado e penhora ou arresto de bens, se a dívida não for paga nem garantido o juízo, com a devida avaliação e respectivo registro, além da fixação dos honorários advocatícios.

Por conseguinte, o executado será citado, para no prazo de 05 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros de mora, encargos indicados na Certidão da Dívida Ativa, acrescida das custas judiciais, ou garantir a execução conforme estabelece o artigo 9º, da Lei n. 6.830/80.

Se optar pela segunda alternativa, deverá fazê-lo por meio da oposição de embargos, que serão processados como procedimento cognitivo autônomo, porém não necessitam ser distribuídos por dependência aos autos da execução fiscal.

A execução fiscal deverá ser proposta no foro do domicílio do executado. Caso haja mais de um executado, o exequente poderá escolher o domicílio de qualquer deles, observadas ainda, as demais opções do artigo 578 do Código de Processo Civil.

Súmula 58 do STJ - Proposta a execução fiscal, a posterior mudança de domicílio do executado não desloca a competência já fixada.

A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro juízo, ou seja, mesmo no caso de inventário será necessário promover a habilitação do crédito.

As execuções fiscais de competência da União, suas autarquias e fundações públicas devem ser distribuídas no Juízo Federal de 1ª Instância do foro do domicílio do executado.

Se no local não houver vara de Justiça Federal, a execução deve ser distribuída no juízo estadual, nos termos dos artigos 109, § 3º da CF e do artigo 15 da Lei 5.010/66, sendo o recurso dirigido ao TRF competente (Artigos 108, II e 109, § 4º da Constituição Federal/88).

O Estado não poderá ultrapassar as etapas exigidas tanto pelo código tributário como pela lei de execução fiscal. Caso a ação de execução fiscal seja remetida a juízo com ausência de alguma documentação necessária, o juiz face ao julgamento dos embargos, julgará procedentes podendo haver a extinção do processo. Assim a fazenda tem a obrigação de cumprir todos os requisitos para que o crédito já esclarecido seja devidamente submetido aos procedimentos necessários para sua plena satisfação.

Relevante mencionar a Redação do artigo 6º:

Lei 6.830/80 - Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - o pedido; e

III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

§ 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

§ 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.

Importante ressaltar que o crédito tributário é preferencial, exceto com relação aos créditos trabalhistas no limite que a lei dispõe, e que pode haver execução de determinada Fazenda Pública contra outra Fazenda Pública.

Conforme mencionado a Petição Inicial deverá ser instruída com a Certidão da Dívida Ativa, como se estivesse transcrita, e poderá constituir-se num único documento, preparado inclusive por processo eletrônico (Artigo 6º, §§ 1º e 2º, da Lei de Execuções Fiscais - LEF).

A Certidão de Dívida Ativa representa título executivo extrajudicial, que goza de presunção de liquidez e certeza e é a prova pré-constituída, dispensando a juntada do processo administrativo.

Presentes todos os pressupostos processuais necessários para ação executiva, o juiz determinará primeiramente a citação do sujeito passivo. Caso não ocorra o pagamento será determinado à penhora dos bens do respectivo devedor até o arresto dos bens do executado e seu respectivo registro dos bens penhorados ou arrestados.

No instante em que o oficial de justiça não encontrar o devedor para o pagamento de seu débito, aquele, segundo dispositivo do artigo 653 do Código de Processo Civil e artigo 10 da LEF, poderá arrestar tantos bem quantos bastem para suprir o débito com a fazenda pública. Vale frisar que nesta fase de arresto, a dívida tem de estar no patamar de liquidez, certeza e exigibilidade, sendo constatado pelo título executivo extrajudicial.

Mas a LEF, no artigo 3º, informa que a Certidão da Dívida Ativa tem presunção relativa de liquidez e certeza, pois pode ser invalidada por prova em contrário.

6. Da Citação

A princípio, a citação é feita pelo correio, com Aviso de Recebimento podendo ser feita, também, por oficial de justiça, se a Fazenda assim requerer LEF, artigo 8º. Se o devedor for citado pelo correio ou por oficial de justiça, terá 05 (cinco) dias para efetuar o pagamento ou garantir a execução a contar da data da entrega da carta de citação no seu endereço ou de outro momento em que se considera consumada a citação, ou seja, não é necessária a juntada do AR ou do mandado.

O inciso II, do artigo 8º da Lei de Execuções Fiscais dispõe que a citação pelo correio será considerada feita na data da entrega da carta no endereço do executado.

Lei 6.830/80 - Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

A citação é um ato processual pelo qual o executado, será chamado à Juízo para agir conforme a causa, ou seja, no processo de conhecimento ou cautelar, para defender-se, e no processo de execução, para pagar ou nomear bens à penhora, e posteriormente, se quiser, embargar à execução. Mas desde o início além desse ato ser de extrema importância, e de total relevância e interesse do executado, muitas vezes é direcionado com um certo descaso que acarreta o total comprometimento da defesa do executado.

Verificando o referido dispositivo acima, fica claro que existe uma lacuna considerável na eficácia de se cumprir o feito e proporcionar o razoável amparo ao executado.

A citação postal e não pessoalmente é um meio deficiente, porque não é suficiente para sempre concretizar seus objetivos, que seriam além de informar o executado propiciar desde já a sua possibilidade de defesa, seja o direito de preferência de nomeação de bens a penhora pelo devedor ou pagamento, ou ainda mais agilidade na formalização de seus argumentos.

A presunção, de que se considera citado o devedor pela simples entrega do AR em sua casa, não é um meio eficaz para garantir que o devedor exercerá seu direito de preferência em penhorar um bem ou pagar, muito menos formação da relação processual, mesmo porque qualquer pessoa em seu domicílio poderá receber o AR e não repassar ao devedor. São várias hipóteses que podem ser formuladas para demonstrar que o executado poderá não tomar a ciência da ação de execução em tempo hábil.

Os conceitos tanto do processo de conhecimento e execução do Código de Processo Civil, como da execução fiscal, têm como escopo a familiarização a tais dispositivos, haja

vista que o processo de execução do CPC aplicará subsidiariamente os dispositivos do processo de conhecimento. Nessa feita, o executivo fiscal também deverá utilizar-se, subsidiariamente, desses dispositivos, com fulcro no artigo 1º da LEF. Não se pode falar em aplicação subsidiária, apenas dos dispositivos executivos do CPC, mas sim de todos do referido código.

Mesmo que seguidos os procedimento para se realizar a citação, vale ressaltar que independente do processo ser cautelar, de execução, ou de conhecimento, a citação será requisito fundamental no processo, assim a doutrina denomina princípio da bilateralidade da audiência, ou seja, a impossibilidade de atuação jurisdicional sem que se assegure ao executado a oportunidade de se manifestar.

O pressuposto de que a citação será requisito fundamental é comum a todos os processos, já as finalidades a serem alcançadas pela citação na execução são totalmente diversas das finalidades do processo de conhecimento. Isto por que, na ação de execução, há existência do título executivo judicial, o que descarta a possibilidade de existência real da dívida.

No processo executivo, fiscal ou comum, a citação é o meio necessário de chamamento do devedor, ou executado, ao processo para formação da relação processual, triangularização, finalidade imediata, além da garantia da execução e defesa via embargos, finalidade mediata.⁵

Oportuno reiterar a garantia do direito preferencial de pagar ou nomear bens à penhora, antes da coação estatal via penhora forçada ou arresto, e posteriormente poderá embargar a execução. Esta regra da faculdade de escolha da penhora ou pagamento pelo devedor, tanto na execução comum quanto na fiscal, são inerentes ao princípio executivo de menor gravame ao devedor, ou seja, o devedor será coagido a pagar, mas da maneira menos gravosa possível.

O próprio sistema jurídico, quando prevê certa finalidade na lei, como é o caso das finalidades da citação na execução, fornece os meios suficientes para alcançá-los. Contudo, muitas vezes, a lei prevê uma finalidade e não fornece os meios suficientes para concretizá-la, como é o caso da Lei de Execução Fiscal. Este defeito, de insuficiência de meios para

⁵ARAKEN, Assis Manual da Execução. 17ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

alcançar os fins, é chamado de antinomia teleológica, por Norberto Bobbio⁶, que evidencia as lacunas e deficiências do mecanismo utilizado para dar ciência da ação ao executado.

Surge então a necessidade de integração de tais lacunas. Reforçando isto, a forma literal e incompleta do artigo em comento viola os princípios da igualdade, por ser uma descabida prerrogativa da Fazenda Pública, só para agilizar seu crédito em detrimento dos direitos fundamentais do executado; do contraditório, por não garantir a ciência do ato contrário; além do princípio do devido processo legal; com relação aos princípios processuais, propriamente ditos, viola o princípio do menor sacrifício do executado e o princípio de que a execução não deva levar o executado a uma situação incompatível com a dignidade humana.

Tenho a plena concordância com o artigo 223 parágrafo único do CPC integrará o artigo 8º, incisos I e II, da LEF, garantindo, assim, que o devedor seja citado pessoalmente e a pessoa jurídica seja citada na pessoa que tenha poderes de gerência e administração.

Reforçando tal entendimento, o CTN, como lei complementar, ainda prevê a necessidade de citação postal pessoal na LEF, já que no seu artigo 174, inciso I, reza que a prescrição se interrompe pela citação pessoal do devedor; ou seja, se a citação válida interrompe a prescrição, nos termos do CPC, logo, a citação postal válida na LEF deverá ser pessoal. Evidencia-se aqui uma lacuna de considerável amplitude. As outras lacunas e defeitos mais secundários serão supridos e integrados pela aplicação subsidiária do CPC, com fulcro no artigo 1º da LEF, de todas as normas que não lhes contrariar, como todas aquelas do sistema de nulidades do CPC, além dos artigos 214, 217, 218, 222, com exceção das letras "a" e "d", e 223, que são artigos com a *ratio legis* de ordem prática e da dignidade humana, como, por exemplo, a impossibilidade de citação de certas pessoas que estão de luto, ou ainda, proteção de direitos indisponíveis dos incapazes. A norma, depois de integrada, torna-se completa e se violada acarretará nulidade absoluta.

Tamanha é a complexidade, considerando que a citação postal na LEF ocorrerá quando a Fazenda não pedir de forma diversa, e deverá ser considerada feita na data da entrega da carta no endereço do executado, exigindo-lhe o carteiro, ao fazer a entrega, que assine recibo, ou, sendo o executado pessoa jurídica, será válida a entrega a pessoa com poderes de gerência geral ou de administração, ou, se a data for omitida, no aviso de recebimento, 10(dez) dias após a entrega da carta, devidamente assinada, na agência postal. E

⁶BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 8ª ed. Brasília: Editora Universidade Brasília.

não pode ocorrer quando, salvo para evitar perecimento de direito, a quem estiver assistindo a qualquer ato de culto religioso, ao cônjuge ou qualquer parente de pessoa falecida, no dia do falecimento e nos sete dias seguintes, aos noivos nos três primeiros dias de bodas, aos doentes, enquanto grave o seu estado. Não pode, sem ressalvas, quando se verificar que o réu é demente ou está impossibilitado de recebê-la, o devedor for incapaz, ou o correio não puder entregar no domicílio do executado.

A jurisprudência vem considerando válidas as citações na LEF que contrariam a lei ou a norma integrada, com fundamento nos princípios da transcendência, que só cabe a nulidade se houver prejuízo, e instrumentalidade, que não cabe nulidade se a mesma alcançou sua finalidade.

Não resta razão a elas, haja visto que estes princípios não têm aplicação nas citações ilegais, que são nulidade absoluta, logo, não se aplica o princípio da transcendência; e não se aplica o da instrumentalidade, porque o CPC comina nulidade para citação em desconformidade com a lei.

O dispositivo geral, no Brasil, acerca da citação e de todo processo é o Código de Processo Civil.

No tocante ao princípio da convalidação, não terá aplicação, porque o juiz pode decretar *ex officio* a nulidade da citação e a parte poderá requerer a qualquer momento, desde que prove justo impedimento, não ocorrendo a preclusão.

O princípio da proteção deverá ser aplicado, já que a nulidade não deve ser declarada quando a decisão de mérito for a favor da pessoa que sofreu a nulidade processual ou a causou.

Depois de constatada a nulidade absoluta pelo juiz e não houver aplicação dos princípios moderadores, ou então, não houver as supressões do artigo 214 do CPC, deverá, nos termos do art. 249 do CPC, 1ª parte, decretar a nulidade, especificar quais os atos que serão afetados, mandar repetir os atos sem os vícios que os contaminou. Imperioso consignar, que o comparecimento espontâneo, nos termos do art. 214 do CPC, não dá eficácia à citação, mas apenas substitui os efeitos.

Por outra via, se a citação for completamente válida, produzirá vários efeitos processuais e materiais, dentre eles: os do artigo 219 do CPC com outros diversos do ordenamento. Senão, se a citação for decretada nula, ou seja, sem a aplicação das mitigações, não gerará tais efeitos; nessas hipóteses, esses ocorrerão somente a partir da nova citação válida.

Para conclusão de argumentos do referido mecanismo é válido expor que a citação postal na LEF deve ser pessoal, nos termos do artigo 223, parágrafo único, além da aplicação subsidiária de todos aqueles dispositivos compatíveis com o CPC.

Assim, depois de integrada, garante a completude e coerência do ordenamento jurídico e, se violada, acarretará nulidade absoluta, perpetuando, assim, a ordem e a paz social.

7. Sujeitos Ativos da Relação Tributária

Toda relação jurídica obrigacional tem dois sujeitos, os quais podem ser pessoas físicas ou jurídicas, ligadas em torno do objeto, sendo denominado sujeito ativo aqueles que possuem interesse no cumprimento da obrigação, tendo poder e o direito de exigí-lo, sendo eles como já dito, mas oportuna a redundância vale reiterar: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os quais detêm a competência tributária. O outro é o sujeito passivo, que discorrerei no próximo capítulo, qual tem o dever de realizar a prestação que constitui o objeto da obrigação.

O artigo 119 do Código Tributário Nacional traz a definição de sujeito ativo:

“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Entretanto, essa definição trazida pelo Código Tributário Nacional é objeto de divergência doutrinária. Grande parte da doutrina entende que somente podem ser sujeitos ativos da relação tributária as pessoas jurídicas de direito público. Mas há doutrinadores, que entendem que as pessoas jurídicas de direito privado também podem figurar no polo ativo da obrigação tributária.

O CTN Prescreve que sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Mas ocorre que existem diversos

possíveis sujeitos ativos, reduzindo o campo de eleição, única e tão somente, às pessoas jurídicas de direito público, portadoras de personalidade política. Estamos diante de uma formulação legal que briga com o sistema. Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo.

Por outro lado, a corrente que entende que o sujeito ativo da obrigação não é, necessariamente, o titular da competência para constituir o tributo. Pode ocorrer de que tenha recebido essa sujeição por delegação, sem que esse tenha competência para constituir o tributo. Definindo assim que quem é o sujeito ativo da relação tributária é aquele que possui competência para exigir o cumprimento da obrigação.

Segundo Hugo de Brito Machado: *“Há quem sustente que o sujeito ativo da obrigação tributária pode ser uma pessoa jurídica de direito privado, e até mesmo uma pessoa física. O art. 119 do CTN estaria revogado, ou seria inconstitucional. Mas não nos parece que seja assim. Na verdade, só as pessoas de direito público podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária. Não se há de confundir a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação ou fiscalização de tributos, ou da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Essas atribuições podem ser conferidas por uma pessoa jurídica de direito público a outra, mas isto não implica transferência da condição de sujeito ativo”*.⁷

Assim, a corrente majoritária entende que as pessoas jurídicas de direito privado podem apenas ter a atribuição da função ou encargo de arrecadar, podendo ser somente destinatário do produto arrecado, o que não constitui delegação da competência tributária, tendo base no que dispõe o artigo 7º *caput* e § 3, CTN:

⁷MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.(...)

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Dessa forma, de acordo com esse posicionamento, conclui-se, então, que o sujeito ativo da relação jurídico tributária são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, podendo esses delegar a capacidade tributária ativa a outras pessoas de direito público, autarquias e fundações públicas. Os quais também poderão ser chamados simplesmente de Fisco.

A cerca do mencionado posicionamento, importante salientar que a Constituição Federal de 1988 estabelece as regras definidoras da competência tributária, conforme o eu diz o artigo 145 da CF/88. Vejamos:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Assim, tem-se por fim, que o titular da competência para instituir tributos é o mesmo que possui competência para exigir seu cumprimento, podendo esse, delegar a referida competência as autarquias e fundações públicas.

8. Sujeito Passivo da Relação Tributária

Sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, e de quem juridicamente se exige cumprimento da prestação decorrente da obrigação tributária. Assim, o sujeito ativo tem o direito de cobrar o cumprimento da obrigação tributária e o sujeito passivo, tem o dever de cumprir a referida obrigação. O código Tributário Nacional traz a definição de sujeito passivo em seu artigo 121:

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

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

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

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

Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN traz duas espécies de sujeitos passivos da relação jurídica tributária, sendo eles, o contribuinte, sendo este pessoa física ou jurídica, o qual tem relação direta o fato gerador, e o responsável como sendo a pessoa que, embora não tenha relação direta como fato, é designada por lei para cumprir a obrigação tributária.

O artigo 122 do CTN trás a figura do sujeito passivo da obrigação acessória, o qual pode ser tanto o contribuinte ou terceiro que não tenha relação direta com o fato gerador. A obrigação tributária acessória se difere da obrigação tributária principal porque não está relacionada com a obrigação de fazer ou não fazer algo e não com o fato de pagar o tributo ou penalidade pecuniária, ou seja, são prestações que constituem seu próprio objeto, podendo ser estabelecidas por legislação tributária, dispensando assim, lei formal. Sendo, assim, instrumentos ou obrigações formais do sujeito passivo⁸.

Vale mencionar que o sujeito passivo pode ser direto ou indireto. O sujeito passivo direto é aquele que tem relação de fato com o fato gerador, ou seja, é a manifestação clara de

⁸ROSA JR, Luiz Emygdio Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 15ª Edição. Editora Renovar

sua capacidade contributiva, ou seja, é o próprio contribuinte. Já o sujeito passivo indireto é aquele que, embora não tenha relação direta com o fato gerador, é obrigado ao cumprimento da obrigação por força de lei.

Responsável é aquele que, embora não tenha a condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa em lei, ou seja, é o sujeito passivo indireto⁹. Pode se tornar sujeito passivo indireto por substituição e por transferência. A responsabilidade tributária por substituição verifica-se quando a obrigação tributária surge diretamente contra o substituto tributário, em lugar do contribuinte. Desde o início, quem deve praticar a prestação tributária é o substituto, e não o contribuinte. Assim, na substituição, a sujeição passiva é definida antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, não há transferência da obrigação tributária de uma pessoa para outra.

“É de se notar que embora o sujeito passivo previsto pela norma não realize o fato gerador, a obrigação tributária surge diretamente para a pessoa que substitui o contribuinte. Nesses casos, por razões de praticidade e economicidade, prefere o legislador exigir o tributo de pessoa alheia à realização do fato gerador” (SAPGNOL)¹⁰.

Ao que se refere a responsabilidade tributária por transferência se dá quando uma obrigação, depois de nascida contra uma pessoa, passa, em virtude de um fato excepcional e posterior, para outra pessoa. A princípio, já existe um sujeito passivo e posteriormente, em razão de um fato qualificado, surge outro sujeito passivo. Assim, tem-se que a transferência surge depois que ocorre o fato gerador. Coelho ilustra o funcionamento da responsabilidade:

1 – ‘A’ pratica o fato gerador e deve pagar o imposto;

*2 – em virtude de fato posterior (morte, negócio jurídico, falência, inadimplemento ou insolvência etc.), a lei determina que a um terceiro seja **transferido** o dever de pagar. Este terceiro, que podemos chamar de ‘B’, torna-se **ex lege responsável pelo tributo**, originariamente devido por ‘A’. Dá-se uma alteração na consequência da norma jurídica no plano do sujeito passivo. O responsável **sub-roga-se** na obrigação.¹¹*

⁹SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. atual. Saraiva

¹⁰SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey

¹¹COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª. ed. Forense

A responsabilidade por transferência comporta três subespécies, a saber: responsabilidade por sucessão, responsabilidade subsidiária e responsabilidade solidária.

A responsabilidade por sucessão ocorre quando uma pessoa sucede a outra em razão da universalidade de bens e direitos. No caso de responsabilidade subsidiária, a obrigação deve ser adimplida pelo contribuinte, em caso de inércia desse, o fisco insurge contra o responsável, observando-se o benefício de ordem, Entretanto, essa situação será melhor explanada posteriormente.

Por fim, tem-se a responsabilidade solidária. Nesse caso o cumprimento da obrigação será exigido tanto do contribuinte quanto do responsável concomitantemente, nesse caso, ignora-se o benefício de ordem. Entretanto, as respectivas responsabilidades tributárias serão objetos de tópico próprio.

8.1 Capacidade Tributária do Sujeito Passivo

Conforme mencionado anteriormente, o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser pessoa física ou jurídica. No que tange a pessoa física ou natural, a capacidade tributária independe da capacidade civil, a qual é regulada pelos artigos 3º, 4º e 5º do Código Civil de 2002, ou seja, qualquer restrição ou limitação da capacidade civil das pessoas é irrelevante na seara tributária. Do mesmo modo, que a sujeição passiva das pessoas jurídicas independe de esta estar regularmente constituída, sendo o suficiente que esta esteja configurada como unidade econômica ou profissional.

O CTN, no artigo 126 é claro quando dispõe sobre a capacidade tributária das pessoas físicas e jurídicas:

Art. 126 - A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

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

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

A lógica jurídica inserta no artigo 126 do CTN, se justifica, uma vez que a capacidade jurídica está intimamente ligada ao elemento vontade, assim, qualquer pessoa para obrigar-se deve ser juridicamente capaz. Entretanto, o vínculo obrigacional tributário é formado pelos elementos lei e fato, sendo o elemento vontade irrelevante.¹²

A relação jurídico tributária, advém de fato descrito em lei com o condão de produzir efeitos, o qual compreende o dever do sujeito passivo, o contribuinte ou terceiro, no cumprimento de uma obrigação tributária em relação ao sujeito ativo, Fisco, e o direito deste em exigir o cumprimento da referida obrigação.

9. Responsabilidade Tributária

Do não cumprimento de uma obrigação advinda do vínculo jurídico tributário nasce à responsabilidade tributária. Assim, a responsabilidade pode ser atribuída a terceira pessoa vinculada ao fato gerador, excluindo a assim, a responsabilidade do contribuinte. Como dispõe o CTN em seu artigo 128:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso 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 responsabilidade empregada pelo CTN tem um sentido amplo e outro estrito. Em sentido amplo é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco exigir a prestação da obrigação tributária.

Dessa forma, qualquer um dos sujeitos passivos da relação tributária obrigacional está vinculado a essa responsabilidade. Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de

¹²MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva.

Assim, entende-se então, que responsabilidade está vinculada a ideia de que alguém tem que responder pelo descumprimento de um dever legal ou uma obrigação tributária. Nesse sentido, a responsabilidade poderá ser conferida a terceira pessoa que tenha relação indireta com o fato gerador da obrigação tributária. Entretanto, para melhor entendimento, é necessário diferenciar contribuinte de responsável.

9.1 Distinção entre Contribuinte e Responsável

O artigo 121 do CTN, nos incisos I e II, trás as figuras do contribuinte e do responsável. Segundo Rosa Jr. (2001), o contribuinte pode ser pessoa física ou jurídica que tenha relação direta, de natureza econômica com a circunstância que constituiu o fato gerador. Dessa forma, percebe-se então, que o contribuinte é o sujeito passivo direto, posto que exista uma relação de identidade entre a pessoa que participou do fato gerador e obteve vantagem econômica com quem deve, nos termos da lei, pagar o tributo.

É sabido que a lei atribui a obrigação de pagar o tributo à pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato gerador, ou seja, quem auferiu vantagem econômica, nesse caso, o contribuinte. Em síntese, contribuinte é a pessoa que realizou o fato gerador e, cumulativamente integra o polo passivo da relação jurídico tributária.

O contribuinte é aquele que tem o dever da prestação, podendo ser pessoa física ou jurídica, a qual tem relação direta com o fato gerador. Por outro lado, responsável tributário é terceiro cuja responsabilidade é atribuída por lei em razão de mínimo vínculo com o fato gerador¹⁵.

Por outro lado, o responsável é aquele que, embora não tenha a condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa em lei, ou seja, é o sujeito passivo indireto.

O legislador, com a intenção de facilitar a fiscalização e arrecadação de tributos, atribuiu a terceiro a obrigação de pagá-lo, entretanto, não pode ser qualquer terceiro. Conforme inteligência do artigo 128 do CTN, essa terceira pessoa deve ter um vínculo de qualquer natureza com o fato gerador da obrigação, menos pessoal e direta, posto que esse

vínculo é característica do contribuinte. Da mesma forma, a responsabilidade atribuída a terceira pessoa só pode ser através de lei formal, pois se trata de uma forma de sujeição passiva.

Quando a lei designa o terceiro como responsável, ela pode excluir total ou parcialmente a responsabilidade do contribuinte através da responsabilidade tributária e da substituição.

As principais diferenças entre o contribuinte e o responsável, está no fato de que a posição de contribuinte surge com a ocorrência do fato gerador e a do responsável, por determinação legal. Por outro lado, o contribuinte tem o débito e a obrigação, sujeitando seu patrimônio, e o responsável tem a responsabilidade sem ter o débito, uma vez que cumpre a obrigação por conta do contribuinte¹³.

O Código Tributário Nacional trás, do artigo 129 ao artigo 138, as diversas formas de atribuição da responsabilidade, sendo elas, a responsabilidade dos sucessores, disciplinadas nos artigos 129 a 133, a responsabilidade de terceiros, disciplinada nos artigos 134 e 135, e responsabilidade Por infrações, nos artigos 136 a 138.

9.2 Responsabilidade por Sucessão

O Código Tributário Nacional, nos artigos 129 a 133 disciplina a responsabilidade dos sucessores. Nessa seara, para que seja atribuída a responsabilidade aos sucessores é necessário saber a data da ocorrência do fato gerador, não importando a data da constituição definitiva do crédito, em razão de sua natureza declaratória no que se refere à obrigação tributária¹⁴.

¹³ROSA JR, Luiz Emygdio Manual **de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 15ª Edição. Editora Renovar

¹⁴SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. atual. Saraiva

O artigo 129 do CTN assim dispõe:

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

A responsabilidade dos sucessores é uma sujeição passiva indireta que se deu pela transferência, visto que a obrigação que surge para a pessoa do contribuinte, em razão das circunstâncias previstas nos artigos supramencionados, ocorridos posteriormente ao fato gerador, transfere-se a terceiros definidos nos referidos artigos. Assim, verifica-se que o sucessor responde pelas obrigações tributárias do antecessor, uma vez que tenha ocorrido o fato gerador antes do evento da sucessão.

O artigo 130 do CTN trata da sucessão de créditos tributários cujo fato gerador seja a propriedade, a posse, ou o domínio útil de bens imóveis, bem como dos créditos tributários oriundos de contribuição de melhoria ou taxas de prestação de serviços, referentes respectivos bens. De acordo com o referido artigo, o sucessor ou adquirente sub-roga-se, nos respectivos créditos, ou seja, se torna responsável tributário da obrigação, no momento da aquisição, em virtude da negligência do antecessor. Nesses casos, a responsabilidade do adquirente é subsidiária, uma vez que será atribuída ao adquirente em casos de impossibilidade do contribuinte em cumprir a respectiva obrigação¹⁵.

O adquirente poderá se livrar da responsabilidade, se no título de transmissão do bem constar prova de quitação dos referidos tributos. Dispositivo 130 do CTN:

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

¹⁵MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

O parágrafo único do artigo 130 do CTN aduz que nos casos de imóveis arrematados em hasta pública a sub-rogação ocorre sobre o valor, isso quer dizer que arrematante não se tornará responsável porque receberá o imóvel livre de carga tributária, uma vez que a sub-rogação somente se dará sobre o valor do bem e não sobre o bem, devendo o fisco habilitar seu crédito sobre o valor da arrematação. Se assim não o fosse, não haveria arrematação em hasta pública, uma vez que o arrematante poderia sair sem o referido bem.

Já o artigo 131, § I, do CTN, atribui a responsabilidade pessoal ao adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos. Nesse caso, verifica-se que não existe a condição de prova de quitação dos tributos relativos aos bens, ampliando assim, a abrangência da regra. Dessa forma, se algum tributo é devido, os mesmos respondem pelos respectivos pagamentos. Assim aduz o artigo 131 e incisos:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

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

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

O parágrafo II, do artigo supramencionado ainda trás a figura do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro. O sucessor a qualquer título é aquele que se tornou proprietário do bem em razão da morte do proprietário anterior. Nesse caso, o sucessor e o meeiro são pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos ate a data da partilha. Essa responsabilidade é limitada, pois só respondem até o valor do quinhão para o sucessor, da meação para o meeiro e do legado para o legatário.

Já o parágrafo III aponta a figura do espólio como responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus*. Entende-se como espólio, todo o patrimônio de um individuo depois de sua morte. O espólio é administrado pelo inventariante, o qual será pessoalmente responsável por

bens alienados ou dados em garantia antes do pagamento dos débitos tributários¹⁶. O espólio possui capacidade tributária passiva, desse modo, pode figurar no polo passivo de uma execução fiscal, mesmo sendo desprovido de personalidade jurídica¹⁷. O artigo 132 do CTN dispõe sobre a sucessão tributária de pessoas jurídicas de direito privado do seguinte modo:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Ao que se refere à fusão é a união de duas ou mais sociedades formando uma sociedade nova, a qual sucederá todas as obrigações e direitos das antigas sociedades. A transformação é a mudança da forma societária, de um tipo para outro, a qual ocorre sem liquidação ou dissolução, ou seja, muda-se somente o tipo societário. Nesse caso, não ocorre exatamente uma sucessão, haja vista que a pessoa jurídica continua sendo a mesma. A incorporação se dá pela absorção de uma ou mais sociedades por outra, a qual, do mesmo modo que na fusão, sucede as absorvidas nos direitos e obrigações. Por fim, tem-se a figura da cisão. Aqui, uma sociedade transfere para outra ou outras, parte de seu patrimônio, dividindo-se o seu capital. Aqui, se houver a extinção da sociedade cindida, as empresas que absorverem as parcelas do seu patrimônio, respondem solidariamente pelas obrigações da sociedade cindida. No caso de extinção da pessoa jurídica de direito privado, os sócios, ou espólio, respondem por suas dívidas tributárias, caso continuem a explorar a mesma atividade econômica, sob a mesma ou outra razão social, conforme inteligência do parágrafo único do artigo 132 do CTN:

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

¹⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

¹⁷ROSA JR, Luiz Emygdio **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 15ª Edição. Editora Renovar

Por fim, o artigo 133 do CTN disciplina a responsabilidade na sucessão comercial por aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento. Vejamos o que diz o referido artigo e incisos:

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.

O referido artigo disciplina que toda pessoa, física ou jurídica, que venha a adquirir de outra pessoa, fundo de comércio ou estabelecimento, a qualquer título, e continuar a respectiva atividade, sob a mesma ou outra razão social, responde integral subsidiária ou solidariamente pelas obrigações tributárias do fundo de comércio ou estabelecimento adquirido.

O adquirente responde integralmente pela obrigação tributária, caso o alienante cesse a atividade econômica, ou seja, o adquirente responde como se próprio contribuinte fosse.

Embora haja divergências, em relação ao significado do vocábulo integralmente empregada pelo artigo 133, I, CTN, a maioria da doutrina entende que esta palavra se diferencia de exclusivamente, uma vez que, caso o adquirente não consiga adimplir as diversas obrigações adquiridas, e seu patrimônio ser insuficiente, o alienante, mesmo cessando a respectiva atividade, continua responsável pela obrigação. Desse modo, a palavra integralmente deve ser interpretada como solidariamente¹⁸.

¹⁸MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

Importante citar que a responsabilidade a ser atribuída ao adquirente depende do comportamento do alienante. Assim, se o alienante cessar a atividade responde integralmente pelas obrigações tributárias o adquirente. Por outro lado, conforme aduz o inciso II do artigo já mencionado, caso o alienante continue com a exploração ou atividade econômica ou inicie uma nova nos próximos seis meses, contados da data da alienação, responderá o adquirente subsidiariamente.

Ressalta-se ainda que mesmo que no contrato de compra e venda do fundo de comércio ou estabelecimento haja cláusula de limitação ou até mesmo de negativa de responsabilidade pelos tributos devidos, essa jamais poderá ser oposta contra o Fisco por força do artigo 123 do CTN.

As duas únicas exceções ao disposto no caput do artigo 133 estão previstas no parágrafo 1º de referido artigo. Vejamos:

*§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:*

I – em processo de falência

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

Saliente esclarecer que impor ao adquirente dos bens da massa falida a responsabilidade pelos débitos tributários, torna o negócio desvantajoso e frustra a possibilidade de preservar a empresa, vez que ninguém se interessa por adquirir tais bens porque as dívidas tributárias são demasiadamente altas.

Por outro lado, o parágrafo segundo tem a intenção de evitar que as exceções acima mencionadas possam ser usadas de forma fraudulenta.

E por fim, cuidou o parágrafo terceiro de garantir que o valor arrecadado com a alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada, seja depositada em conta vinculada ao juízo de falência, podendo ser utilizado somente no caso de pagamentos de créditos que preferem ao crédito tributário e extraconcursais.

9.3 Responsabilidade de Terceiros

O artigo 134 do CTN disciplina a responsabilidade de terceiros em relação à obrigação tributária. Nesse caso, a lei estabelece duas condições para que seja atribuída a responsabilidade a terceiros. A primeira é a impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte, e a segunda é que o terceiro tenha relação com o fato gerador. O referido artigo define quem são os terceiros responsáveis:

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.

No caso da responsabilidade dos pais, tutores e curadores inserta nos incisos I e II do artigo inframencionado, não basta somente à existência de débitos tributários em relação aos

filhos menores, curatelados ou tutelados, é necessário que haja vínculo com o fato gerador ensejador do crédito tributário.

A responsabilidade solidária a que se refere a artigo 134 do CTN deve ser interpretada como de natureza subsidiária, uma vez que o próprio artigo aduz que a responsabilidade de terceiro se dá com a impossibilidade de exigência do crédito tributário do contribuinte¹⁹.

Desse modo, entende-se então que a Fazenda Pública deverá promover a ação de execução fiscal contra o contribuinte da obrigação tributária e, na impossibilidade desse em pagar o débito, poderá a Fazenda Pública insurgir contra o terceiro.

O artigo 135 do CTN dispõe sobre a responsabilidade pessoal das pessoas mencionadas no artigo anterior pelas “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos”, e ainda acrescenta outras pessoas a quem podem ser atribuída a responsabilidade pessoal, sendo elas os mandatários, prepostos e empregados, insertas no inciso II e diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, insertas no inciso III.

As pessoas indicadas no artigo 134, assumem a responsabilidade plena pelos créditos tributários caso ajam com excesso de poderes ou infração a lei. Nesse caso, não se espera a comprovação de impossibilidade do contribuinte em cumprir a obrigação, já se tornando então, responsável solidário²⁰.

Não basta a simples qualidade de sócio para que lhe seja atribuída qualquer responsabilidade, é necessário à condição de administrador da sociedade, ou seja, deve praticar atos de administração da sociedade. Do mesmo modo, não basta que seja diretor, gerente ou representante da sociedade, é necessário que a obrigação tributária seja oriunda de atos praticados com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatuto. Assim, entende-se então que o não pagamento do tributo não gera responsabilização dos gerentes, diretores e administradores da sociedade²¹.

¹⁹ROSA JR, Luiz Emygdio **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 15ª Edição. Editora Renovar

²⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

²¹SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. atual. Saraiva

9.4 Responsabilidade por Infrações

O artigo 136 do CTN estabelece a possibilidade que uma terceira pessoa pode ser penalizada além do agente responsável. Assim diz o artigo 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.

Entretanto, é necessária a interpretação do sentido e do alcance da referida norma, vez que o artigo mencionado vai de encontro com o que estabelece o artigo 5º XLV, da Constituição Federal. Vejamos o que diz o artigo 5º, XLV da CF/88:

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

Sem dúvidas que se deve observar o alcance de cada uma das normas de forma que resultem de modo compatível, caso contrário, aplica-se, obviamente a regra constitucional. A responsabilidade em matéria de penalidade tributária é por culpa presumida, vez que independe da intenção do agente, sem necessidade de comprovar dolo ou culpa, entretanto, caso o agente queira excluir sua responsabilidade, ele deve comprovar que não teve o intento de transgredir a norma, entretanto, não podendo fazê-lo por motivos superiores a sua vontade²².

Entretanto a responsabilidade em matéria de penalidade tributária, deve ter suas estratégias defesas muito esclarecidas e lineares, para que não ocorra na mais remota possibilidade a fraude.

Visto que com a norma individual e concreta penal tributária, nasce para o direito, além do crime contra a ordem tributária, a relação jurídica penal tributária, isto é, a pena imposta em decorrência da constituição crime, que vai obrigar o sujeito passivo a cumprir

²²ROSA JR, Luiz Emygdio Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 15ª Edição. Editora Renovar

uma prestação penal perante o Estado. A relação jurídica opera efeitos para o futuro, vinculando estes dois sujeitos até que a prestação seja cumprida²³. Na responsabilidade personalíssima, o artigo 137 do CTN apresenta maior relevância ao estudo:

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 inciso I, do artigo 137, parece trazer uma contradição no que se refere à conduta ilícita, uma vez que referida conduta não seria ajustada com o exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego. Entretanto, essa contradição é apenas aparente, posto que a palavra *regular* disposta no referido artigo quer dizer a vontade da empresa. Assim, o agente que atua de conforme a vontade da empresa, no cumprimento de ordem expressa desta, não terá responsabilidade pessoal pelas infrações tributárias, respondendo então, a empresa ou quem ordenou o ato. No caso de quem ordenou o ato, o agente responde por ter agido contra os interesses da empresa, assim, responde quem ordenou e não quem executou.

²³CARVALHO, Aurora Tomazini. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO. Editora Quartier

O inciso II se refere no caso do dolo específico do agente ser elementar, ou seja, dolo elementar ocorre quando a própria infração aponta a conduta dolosa. Nesse caso, a infração é configurada quando existe o elemento vontade na conduta do agente.

O inciso III trata das infrações que procedem diretamente do dolo, independente de ser elementar, ou seja, o ato ilícito praticado dolosamente, podendo ser dolo específico ou não.

Para que seja aplicado ao caso concreto o inciso III do artigo 137 do CTN, é necessário verificar quem obteve vantagem com o ato ilícito. Desse modo, se restar comprovado que o agente obteve benefício com o ato ilícito, deixando a empresa em prejuízo, ele responderá pela infração tributária.

9.5 Responsabilidade dos Sócios nas Ações de Execução Fiscal

A princípio, para que se tenha o devido entendimento sobre a responsabilidade dos sócios nas ações de execução fiscal, é necessário entender o que é uma execução fiscal, sua finalidade e seu procedimento.

A lei determina quem pode figurar no polo passivo a relação tributária atribuindo-lhes os deveres concernentes à obrigação tributária. Entretanto, conforme já foi mencionado, não é qualquer pessoa que a lei determina que figure no polo passivo, é aquele de algum modo, possui relação direta ou indireta com o fato gerador da obrigação. Essa determinação da lei tem a finalidade de proteger os cofres públicos, resguardarem os interesses da Fazenda Pública, bem como os interesses sociais.

9.6 Responsabilidade dos Sócios

Uma vez iniciada a ação de execução fiscal, a Fazenda Pública irá buscar, por todos os meios legais, a satisfação de seu crédito. No que tange as pessoas jurídicas de direito privado, a Fazenda Pública poderá, em algumas hipóteses, alcançar o patrimônio de terceiros vinculados ao fato gerador. Conforme estabelece o artigo 135 do CTN que assim dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Vale ressaltar, quais são os atos praticados pelas pessoas definidas no artigo 135 do CTN, capazes de produzir efeitos jurídicos além da pessoa jurídica. Diga-se Administradores os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado, para um melhor entendimento do assunto, vez que, as três designações tem o mesmo sentido, ou seja, são todos a personificação da pessoa jurídica do contribuinte²⁴.

A responsabilidade atribuída aos administradores possui três tipos: a responsabilidade subjetiva, a responsabilidade subjetiva com culpa presumida e responsabilidade objetiva. A responsabilidade subjetiva está ligada a qualquer ato que implique em excesso de poderes ou infração a lei, atribuído ao administrador. Já a responsabilidade subjetiva com culpa presumida é aquela que admite prova em contrário, vez que o ato, com excesso de poderes ou infração, por si só é culpa do administrador, haja vista que esse tem o poder de gerência. Entretanto, o entendimento já pacificado é de que a responsabilidade do administrador é tão somente subjetiva. A princípio, a responsabilidade recai sobre a pessoa jurídica de direito privado. Recairá sobre pessoa do administrador se restar comprovado que este agiu com excesso de poderes, infração a lei, ao contrato social ou ao estatuto.

É necessário verificar o real significado da expressão “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, uma vez que tal situação tem servido de fundamento para alcançar os bens dos administradores.

O argumento de o não pagamento do débito tributário por si só já seria uma infração ao comando normativo de pagar o débito merece cautela. Porque, esse fundamento tem posicionamento distinto, vez que o simples inadimplemento não gera a o redirecionamento da execução para administrador, “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”(STJ súmula 430).

²⁴MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

Obviamente, há implicações resultantes do não pagamento tempestivo do crédito tributário, como juros, mora e multas, situação essa que pode alcançar o patrimônio da sociedade e não do administrador.

No entanto, o artigo 135, do CTN exerce a finalidade de atribuir responsabilidade pessoal a determinados sujeitos pelas obrigações tributárias resultantes de ações praticadas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como todos os casos de excesso de poderes nos diversos regimes societários, entretanto, é indispensável provar o alegado. Desse modo, somente diante de provas é possível redirecionar a execução fiscal para o administrador, mesmo assim, esgota-se primeiro o patrimônio da sociedade, e o administrador será responsabilizado pelos atos praticados à época do fato gerador do objeto da execução.

Necessário, ainda, definir alguns atos ilícitos praticados pelo administrador que estão relacionados com a infração a lei disposta no artigo 135 do CTN. A sonegação fiscal, a dissolução irregular, são algumas infrações que ensejam a admissão do administrador no polo passivo da execução fiscal. Mas suscita ainda argumentos opostos argumentando que o redirecionamento é possível somente após a condenação do agente, ou se há possibilidade somente com base em indícios.

Quanto à condenação ou se somente indícios bastariam para que haja redirecionamento da execução para o sócio, conclui-se que trata-se de tema abrangente que merece uma pesquisa mais aprofundada e nessa oportunidade somente há possibilidade de um argumento razoável não sendo possível uma pesquisa mais relevante da questão, entretanto, julgados mais recentes fortalecem uma linha que indícios são suficientes para o redirecionamento.

No que se refere à dissolução irregular da empresa, vale mencionar que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça editou súmula pacificando entendimento sobre a dissolução de empresas que deixam de funcionar em seus domicílios fiscais, e não comunicam essa mudança de modo oficial, o que configura dissolução irregular. A súmula, de número 435, tem a seguinte redação:

“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”.

Evidencia eficaz da dissolução irregular, não se efetiva pela tentativa de citação pelo correio, é necessário que o fechamento da empresa seja verificado por oficial de justiça e devidamente certificado nos autos. Quanto à irregularidade no fechamento, poderá ser comprovada através de documentos oriundos de bancos de dados dos órgãos competentes, como as Secretarias da Fazenda e Receita Federal.

Os atos ilícitos tratados no artigo 135 do CTN são referentes causas alheias aos interesses da empresa, as quais devidamente comprovadas pela Fazenda Pública, tem o condão de redirecionar a execução fiscal para o administrador à época do fato gerador da obrigação inadimplida.

Portanto, a responsabilidade tributária dos sócios nas ações de execução fiscal, embora seja tema abrangente, que comporta diversos questionamentos, a doutrina majoritária entende que se trata de responsabilidade subjetiva e subsidiária, ou seja, o administrador responde pessoalmente por qualquer ato que implique abuso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos, caso o patrimônio do contribuinte original seja insuficiente para satisfazer o crédito tributário.

10. Da Penhora

Por fim não ocorrendo à satisfação da obrigação ou garantia do juízo no prazo assinalado, passa-se a fase seguinte do procedimento: a penhora.

10.1 Da Penhora de Bens

Se o devedor não pagar, nem garantir a execução, ser-lhe-ão penhorados tantos bens quantos bastem para cobrir a dívida.

A penhora ou arresto de bens obedecerá à ordem prevista no artigo 11 da LEF.

Lei 6.830/80 - Art. 11. A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - veículos;

VII - móveis ou semoventes; e

VIII - direitos e ações.

A jurisprudência tem admitido a penhora do faturamento da empresa desde que não ultrapasse 30% das duplicatas a receber. O imóvel hipotecado também pode ser penhorado pelo Fisco.

Tem-se admitido também a penhora dos bens do sócio, da sociedade devedora no caso de cessação das atividades em dissolução irregular. Sempre que se caracterizar responsabilidade tributária de sócio por transferência ou substituição, mesmo que seu nome não conste na Certidão da Dívida Ativa.

Ao fazer a penhora, o oficial de justiça deve avaliar os bens (Art. 13 LEF).

A avaliação poderá ser impugnada pelas partes até a publicação do edital de leilão. A penhora de imóvel deve ser registrada no registro de imóveis.

Somente os bens e rendas absolutamente impenhoráveis não podem ser objeto de penhora em execução fiscal.

A relação de bens impenhoráveis encontra-se disposta no artigo 649 do CPC, norma subsidiária que prevalece na falta de disposições específicas previstas na própria Lei de Execuções Fiscais.

10.2 Da Adjudicação dos Bens Penhorados

A Fazenda Pública pode, como dispõe o artigo 24 da Lei de Execução Fiscal, adjudicar pelo preço da avaliação, ou seja, ficar com o bem, a ser leiloadado, como forma de pagamento da dívida ativa.

Lei 6.830/80 - Art. 24 - A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I - antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

II - findo o leilão:

a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;

b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta) dias.

Parágrafo Único - Se o preço da avaliação ou o valor da melhor oferta for superior ao dos créditos da Fazenda Pública, a adjudicação somente será deferida pelo Juiz se a diferença for depositada, pela exequente, à ordem do Juízo, no prazo de 30 (trinta) dias.

A adjudicação pode ocorrer antes mesmo de haver leilão, se o dono não impuser embargo, ou depois do leilão, se não comparecer ninguém, ou mesmo aparecendo, a Fazenda Pública poderá adjudicar o bem em igualdade de condições de preço, dado em lance.

Assim, portanto, há a preferência do Estado em ficar com o bem, se este vier a ser de seu interesse. O que justifica, pelo princípio da "Supremacia do Poder Público sobre o Particular".

Na adjudicação pode ocorrer, ainda, a soma dos créditos da Fazenda Pública.

Para que a Fazenda Pública possa pleitear a adjudicação é notório que precisa ser intimada. A intimação é, necessariamente, pessoal, assim como todas em se tratando de execução fiscal.

11. Do Pagamento ou Depósito Judicial

Se o devedor, em qualquer momento, pagar integralmente sua dívida, a execução fiscal será extinta. Mas até para o depósito judicial de pagamento ou de garantia, há regras que devem ser observadas.

Na hipótese de depósito judicial, quando a execução fiscal foi proposta pela Administração, seja União, DF, Estados ou Municípios, o valor respectivo deverá ser feito em dinheiro depósito esse para garantir a execução.

Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

I - na Caixa Econômica Federal, de acordo com o Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias;

II - na Caixa Econômica ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

§ 1º - Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais.

§ 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

Via de regra ocorre a penhora dos bens do devedor, portanto, o depósito judicial em dinheiro funciona como uma exceção, quando o devedor prefere depositar o valor em dinheiro que oferecer um bem à penhora.

Ao final do procedimento de execução, tais valores serão, por ordem do juízo, devolvidos ao depositante ou entregues à Fazenda Pública e, em qualquer hipótese, atualizados monetariamente.

Quando o depósito é feito sem defesa técnica, presume-se que o devedor reconhece a dívida, efetuando assim, verdadeiro pagamento, que poderá, inclusive, ser levado pela Administração, mesmo antes de transitada em julgado a decisão.

11.1 Do Leilão dos Bens Penhorados

O edital de leilão é afixado uma só vez, gratuitamente, no fórum e publicado resumidamente no órgão oficial. Na Lei de Execução Fiscal não há distinção entre praça e leilão, havendo somente leilão tanto para móveis como para imóveis.

O prazo entre as datas de publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 dias, nem inferior a 10 dias. O representante da Fazenda Pública será intimado pessoalmente da realização do leilão.

Lei 6.830/80 - Art. 22 - A arrematação será precedida de edital, afixado no local de costume, na sede do Juízo, e publicado em resumo, uma só vez, gratuitamente, como expediente judiciário, no órgão oficial.

§ 1º - O prazo entre as datas de publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 (trinta), nem inferior a 10 (dez) dias.

§ 2º - O representante judicial da Fazenda Pública, será intimado, pessoalmente, da realização do leilão, com a antecedência prevista no parágrafo anterior.

Devem ser realizados dois leilões, já designados no edital. O primeiro com lance mínimo igual ou superior à avaliação. Não havendo êxito, segue-se o segundo leilão, com lance livre, ainda que abaixo da avaliação.

A comissão do leiloeiro e demais despesas previstas no edital ficam a cargo do arrematante (Art. 23 da LEF).

Lei 6.830/80 - Art. 23 - A alienação de quaisquer bens penhorados será feita em leilão público, no lugar designado pelo Juiz.

§ 1º - A Fazenda Pública e o executado poderão requerer que os bens sejam leiloados englobadamente ou em lotes que indicarem.

§ 2º - Cabe ao arrematante o pagamento da comissão do leiloeiro e demais despesas indicadas no edital.

A Fazenda Pública pode adjudicar os bens penhorados também depois do leilão. Se o valor da avaliação ou da melhor oferta for maior que o valor dos créditos da Fazenda, a adjudicação só será deferida pelo juiz se a diferença for depositada pelo exequente, à ordem do juízo, no prazo de 30 dias.

Na hipótese de haver alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução, conforme previsto no art. 21 da LEF que nos remete aos termos do art. 9º da mesma lei.

Lei 6.830/80 - Art. 21 - Na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução, nos termos previstos no artigo 9º, inciso I.

12. Conclusão

Findou-se o presente trabalho, com as formas e meios para satisfação do credor após o processo executório. Mas vale ainda ressaltar que PGFN uma das mais nobres missões da Advocacia Pública: a realização da justiça fiscal. Com efeito, somente quando recuperado do devedor o valor não carregado normalmente para os cofres públicos é que esse será igualado ao contribuinte, aquele que cumpriu tempestivamente com a sua obrigação fiscal.

Ocorre que a arrecadação da Dívida Ativa é em geral consideravelmente baixo perto do que se deixa o Estado de arrecadar todos os anos. Talvez seja a cultura equivocada de não gostar de pagar impostos, porque no final da arrecadação poderá ser alvo de corrupção, ou ainda na melhor das hipóteses mal administrados.

Ainda assim acredito que valeria uma séria ação pública, no empenho de criar novos conceitos de transparências na arrecadação, e manutenção desses recursos que são os pilares de equilíbrio, de bom estar, e convívio de consumo adequado às necessidades da sociedade.

Referências Bibliográficas

- Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil, Constituição Federal e Processual Tributária 6ª ed., São Paulo, RT, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 13ª ed., Forense, 2015
- CONRADO, Paulo Cesar, Execução Fiscal, São Paulo, Editora Noeses, 2013
- CONRADO, Paulo Cesar, Processo Analítico Tributário Vol I, 3 ed. São Paulo, Noeses, 2015
- CONRADO, Paulo Cesar, Processo Analítico Tributário Vol II, São Paulo, Noeses, 2013
- SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, São Paulo, 5ª ed. Saraiva 2013
- CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, São Paulo, 25ª ed. Saraiva 2013
- ARAKEN, Assis, Manual da Execução, São Paulo, 17ª ed. Revista dos Tribunais, 2013
- BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 8ª ed. Brasília: Ed. Universidade Brasília.
- CARVALHO, Aurora Tomazini, Direito Penal Tributário, São Paulo, ed. Quartier 2009
- Lei de Execução Fiscal (lei nº. 6.830/80), 5. ed., Revista dos Tribunais, Diversos Autores
- FILHO, Aurino de Melo Coord. Execução Fiscal Aplicada, Salvador, 4ª ed. Juspodivm 2015
- FILHO, Sergio Penteado Ferreira, a marcha processual no processo de execução fiscal, (www.direitonet.com.br)
- FREDERICO, Alencar, Noções Preliminares sobre o Processo Judicial Tributário, (www.boletimjuridico.com.br)
- MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 32 ed., São Paulo, Malheiros, 2011.
- PAULSEN, Leandro, Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 11 ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009.
- ZAPATERO, José Alexandre, Teoria e Prática de Direito Tributário e Execução Fiscal, 3 ed. São Paulo, Mizuno, 2008.