

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP**

RODRIGO LEITE ORLANDELLI

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DOS SÓCIOS-
ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA**

São Paulo

2016

RODRIGO LEITE ORLANDELLI

O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DOS SÓCIOS-
ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Trabalho apresentado à Banca Examinadora
como exigência parcial para obtenção do título
de Especialista em Direito Tributário pela
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
sob orientação da Professora Marina Vieira de
Figueiredo.

São Paulo

2016

BANCA EXAMINADORA

RESUMO

O presente trabalho tem o propósito de analisar o redirecionamento da execução fiscal em face dos sócios-administradores da pessoa jurídica, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Partimos de um breve estudo sobre o direito positivo, norma jurídica e regra matriz de incidência tributária para avançarmos sobre a constituição da obrigação tributária e do correspondente crédito tributário, focando nossa atenção no polo passivo dessa relação. Passamos, então, a estudar a figura do responsável tributário e os limites legais para o direcionamento ou redirecionamento da execução fiscal em face desse terceiro, com o intuito de satisfazer a obrigação tributária inadimplida.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Redirecionamento. Responsabilidade. Sócio-Administrador.

ABSTRACT

This study aims to analyze the redirection of tax enforcement in the face of partners-directors of the legal person, based on Article 135 of the National Tax Code. We start from a brief study of the positive law, rule of law and rule tax incidence matrix to move forward on the constitution of the tax liability and the corresponding tax credit, focusing our attention on the defendant this relationship. We pass then to study the figure of the tax charge and the legal limits to the direction or redirection of tax enforcement in the face of that third party, in order to satisfy the defaulted tax liability.

Keywords: Fiscal execution. Redirection. Responsibility. Managing partner

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	10
1.1 - Direito positivo e ciência do direito.....	10
1.2 - Norma jurídica e texto de lei.....	10
1.3 – Do fenômeno da incidência.....	12
1.4 - Regra matriz de incidência tributária.....	13
1.5 - Aspectos processuais.....	15
1.5.1 – Norma jurídica processual e autonomia.....	15
1.5.2 – Processo e procedimento.....	16
1.5.3 – Conflito de interesses (lide).....	17
1.5.4 – Jurisdição.....	18
1.5.5 – Ação, condições da ação e elementos da ação.....	19
2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO	
NACIONAL.....	21
2.1 – Obrigação e relação jurídica.....	21
2.2 – Obrigação tributária principal e acessória.....	22
2.2.1 – Objeto da obrigação tributária principal.....	24
2.2.2 – Fato gerador da obrigação tributária.....	25
2.2.3 – Os sujeitos da obrigação tributária.....	27
2.2.3.1 – Do sujeito ativo.....	27
2.2.3.2 – Da sujeição passiva: contribuinte e responsável.....	29
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	35
3.1 – Definição.....	35
3.2 – Classificação.....	37
3.3 – Responsabilidade solidária.....	40
3.4 – Responsabilidade de terceiros.....	42

4. EXECUÇÃO FISCAL E SEU REDIRECIONAMENTO.....	48
4.1 – Da formação do processo executivo fiscal.....	48
4.2 – Do polo passivo da execução fiscal.....	49
4.2.1 – Do litisconsórcio passivo inicial.....	52
4.2.2 – Do litisconsórcio passivo ulterior.....	54
4.3 – Da prescrição e decadência.....	57
CONCLUSÃO.....	59
BIBLIOGRAFIA.....	63

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é um ramo do Direito Público que cuida da fonte de recursos do Estado. Por isso, sua disciplina é de suma importância para a própria existência do Estado, de modo que ele possa desempenhar todas as atribuições e cumprir todos os deveres que lhe são impostos pela Constituição Federal.

Nos dias atuais, vem cada vez mais crescendo em importância e complexidade diante da globalização da economia que vivemos no mundo moderno. Segue-se a isso que a legislação tributária não se modifica na mesma velocidade que a sociedade contemporânea, o que gera certa dificuldade na correta aplicação do Direito.

O presente trabalho tem como objetivo o estudo do redirecionamento da execução fiscal em face dos administradores da pessoa jurídica, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional, com vistas a garantir a satisfação de uma obrigação tributária inadimplida.

Utilizar-se-á o método hermenêutico-analítico para o desenvolvimento do presente trabalho, tomando a realidade como um conjunto de sistemas linguísticos autorreferentes. Nesse sentido, o direito positivo se apresenta como um sistema de comunicação, no qual as normas jurídicas são constituídas por meio de linguagem.

Através da análise do Código Tributário Nacional e da legislação correlata, bem como da jurisprudência, pretende-se fazer um estudo em torno da constituição da obrigação tributária, com análise de seu objeto e dos sujeitos que integram a relação jurídico-tributária, mormente o polo passivo da obrigação.

Ao estudarmos a sujeição passiva, pretendemos verificar o alcance e conteúdo da responsabilidade tributária à luz do Código Tributário Nacional, a fim de esclarecermos como alguém pode ser eleito responsável tributário e se existem limites legais ou constitucionais para tanto.

O estudo da responsabilidade tributária é de grande importância para o deslinde da questão sobre a possibilidade ou não de redirecionamento da execução fiscal em face de um

terceiro. Devemos esclarecer qual o alcance dessa responsabilização, se há ou não solidariedade com o contribuinte, e como ocorre a constituição da norma de responsabilidade do terceiro.

Devemos estudar, também, como se desencadeia o processo executivo fiscal, com a delimitação de seu objeto e do polo passivo da ação, bem como sobre o papel da autoridade judicial no tocante ao redirecionamento dos atos executivos em face dos sócios-administradores da pessoa jurídica, em virtude da prática de um dos atos ilícitos elencados no artigo 135 do CTN.

Acreditamos que com o estudo desses institutos, com análise das legislações pertinentes, possamos contribuir para melhor esquematizar e compreender a forma e amplitude de satisfação da obrigação tributária, principalmente de uma obrigação tributária inadimplida, bem como até que ponto é possível a responsabilização de um terceiro, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1.1 - Direito positivo e ciência do direito

Começaremos com a noção de direito positivo e ciência do direito. Direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas de um determinado país¹. A ciência do direito é a ciência que estuda o direito positivo, apresenta sua hierarquia, conteúdo e organização.

O direito positivo é, pois, o objeto de estudo da ciência do direito e com ela não se confunde. A linguagem do direito positivo, construída pelo homem, volta-se para a disciplina do comportamento humano intersubjetivo. Tem cunho prescritivo (prescreve comportamentos). Já a linguagem da ciência do direito é descritiva de seu objeto, isto é, descreve normas jurídicas, observando-as, interpretando-as, estabelecendo suas estruturas e o modo como se relacionam.

Paulo de Barros Carvalho entende que a linguagem da ciência do direito é uma sobrelinguagem (ou linguagem de sobrenível), pois está acima da linguagem do direito positivo e sobre ela discorre. À linguagem do direito positivo corresponde a lógica deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas). À linguagem da ciência do direito corresponde a lógica apofântica (lógica clássica ou alética, lógica das ciências). Em decorrência disso, as normas jurídicas são válidas ou não válidas. Já os enunciados da ciência, podem ser verdadeiros ou falsos².

1.2 - Norma jurídica e texto de lei

Norma jurídica é uma proposição prescritiva que regula as condutas humanas intersubjetivas, presente em um sistema jurídico. É a significação obtida a partir da leitura do texto do direito positivo, do texto de lei e dos enunciados prescritivos.

A norma jurídica é produzida dentro da mente do jurista. Em decorrência, um único texto pode gerar significações diferentes. Isso significa que o conteúdo semântico das normas jurídicas varia no tempo e no espaço, de acordo com o sentido que o interprete atribui ao texto de lei.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p.20

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p.21

O texto de lei é o texto puro, gramatical, literal. É o suporte físico da norma jurídica. O enunciado prescritivo se confunde com o texto de lei.

A norma jurídica pode ser de estrutura ou de comportamento. Norma jurídica de estrutura é a que regula como outras normas serão produzidas e inseridas no sistema jurídico. Norma de comportamento, por sua vez, é a que regula uma conduta humana intersubjetiva.

Toda norma jurídica possui a mesma estrutura sintática, ou seja, uma estrutura hipotética-condicional. Quer isso dizer que, dado a ocorrência de um fato, deve ser determinada relação jurídica. Possui, então, em seu antecedente, a descrição de um fato e, no seu conseqüente, uma relação jurídica.

Nesse contexto, o fato descrito no antecedente da norma jurídica pode ser abstrato ou concreto. É abstrato quando indica um conjunto de fatos; é concreto quando especifica a conduta no espaço e no tempo.

Por seu turno, a relação jurídica prevista no conseqüente da norma pode ser geral, quando se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados, ou individual, quando se dirige a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas.

Deste modo, a norma jurídica pode ser: (i) abstrata e geral; (ii) concreta e geral; (iii) abstrata e individual; e (iv) concreta e individual³.

Essa estrutura sintática da norma jurídica remete-nos ao conceito de *norma jurídica completa*. Diz-se *norma jurídica completa* porque o sistema confere coercibilidade ao comando contido na norma. Eurico Marcos Diniz de Santi assim discorre sobre o assunto:

O ser norma jurídica pressupõe bimebridade constitutiva. É a licença científica que permite a cisão metodológica desta estrutura complexa, na série de normas que compõem o sistema do direito positivo. O primeiro membro, denominamos norma primária; o segundo, norma secundária. Ambas apresentam idêntica estrutura sintática, mas composição semântica distinta. A norma primária vincula deonticamente a ocorrência de dado fato a uma prescrição (relação

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5ª ed., p. 139-145.

jurídica); a norma secundária conecta-se sintaticamente à primeira, prescrevendo: se o fato de a não ocorrência da prescrição da norma primária se verificar, então deve ser uma relação jurídica que assegure o cumprimento daquela primeira, ou seja, dada a não observância de uma prescrição jurídica, deve ser a sanção⁴.

Paulo de Barros Carvalho bem explica a distinção entre norma primária e norma secundária:

Em síntese, a norma primária tem em sua hipótese a conotação de um fato de possível ocorrência, ao passo que a hipótese da norma secundária descreve a inobservância da conduta prescrita na consequência da primeira. E, enquanto aquela estatui direitos e deveres correlatos, esta prescreve a sanção mediante o exercício da coação estatal. *A norma primária estabelece relação jurídica de direito material (substantivo); a norma secundária, relação jurídica de direito formal (adjetivo ou processual)*⁵.

Destarte, a norma completa pressupõe a existência de uma norma primária (endonorma) e de uma norma secundária (perinorma). Aquela descreve a relação jurídica de direito material, enquanto a norma secundária confere coercibilidade à norma primária, por intermédio do Estado-juiz.

1.3 – Do fenômeno da incidência

Para entendermos o fenômeno da incidência normativa, cabe, primeiramente, esclarecer a diferença entre *evento*, *fato* e *fato jurídico tributário*. *Evento* é um acontecimento qualquer no mundo físico. *Fato* é a descrição linguística do evento. *Fato jurídico tributário*, por sua vez, é o evento descrito no antecedente da Regra Matriz, relatado em linguagem competente.

Incidência é a subsunção do fato à norma jurídica. Podemos dizer que é uma relação de imputação de causa e efeito. Uma vez ocorrido o evento, no mundo fenomênico, que está descrito no antecedente de uma norma jurídica geral e abstrata, sendo esse evento relatado em linguagem competente, transforma-se em fato jurídico, dando ensejo, então, à instauração da relação jurídica prevista no consequente da norma.

⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Lançamento tributário*. 3ª ed., p.50.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p.330.

Nesse contexto, entendemos que *incidência* se confunde com *aplicação* do direito. Aplicar a norma jurídica é a mesma coisa que fazer incidir. Para que um evento tenha relevância para o direito ele deve estar descrito, abstratamente, no antecedente de uma norma jurídica geral e abstrata. Quando esse evento ocorre no mundo físico, faz-se necessário seu relato em linguagem (na forma prescrita pelo sistema e por agente competente). Nesse momento, o evento transforma-se em fato jurídico e dá ensejo, então, à instauração da relação jurídica prevista no consequente daquela mesma norma jurídica geral e abstrata.

A aplicação da norma jurídica ocorre nesse exato momento em que o evento é vertido em linguagem competente. Logo, não pode haver incidência sem aplicação.

1.4 - Regra matriz de incidência tributária

A compreensão do direito tributário passa necessariamente pelo estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT é a própria norma jurídica que descreve a hipótese de incidência (descrição abstrata de um evento) e estabelece seu consequente (obrigação tributária). É norma jurídica de conduta que institui um tributo, prevendo todos os seus elementos.

Paulo de Barros Carvalho discorre sobre o assunto:

Convém assinalar que, no domínio das chamadas ‘normas tributárias’, nem todas as unidades dizem, propriamente, com o fenômeno da percussão impositiva. Algumas estipulam diretrizes gerais ou fixam providências administrativas para imprimir operatividade a tal pretensão. Pelo contrário, são poucas, individualizadas e especialíssimas as que definem a incidência tributária, conotando eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação de pagar. Para uma aproximação mais breve, como expediente didático, pode até afirmar-se que existe somente uma para cada figura tributária, acompanhada por numerosas regras de caráter funcional. Ora, é firmado nessa base empírica que se justifica a designação ‘norma tributária em sentido estrito’ àquela que assinala o núcleo do impacto jurídico da exação. E este comando, exatamente por

instituir o âmbito de incidência do tributo, é também denominado ‘norma-padrão’ ou ‘regra-matriz de incidência tributária’⁶.

No descritor da norma, nós temos a descrição de uma situação hipotética, de possível ocorrência no mundo fenomênico. No prescritor, encontramos a descrição da relação jurídica que se desencadeará caso se verifique, no mundo físico, a ocorrência do evento descrito no descritor (hipótese).

Consequente tributário é o aspecto da norma jurídica que carrega os critérios subjetivo e quantitativo da Regra Matriz, estabelecendo a relação jurídica que se desencadeará caso se verifique a ocorrência, no mundo físico, da hipótese descrita de forma abstrata na norma tributária.

Na hipótese (descritor) nós encontramos os critérios material, espacial e temporal. O critério material descreve o fato, uma conduta, um comportamento. No critério material há um verbo e seu complemento. O critério espacial estabelece onde ocorrerá a incidência, seu local físico. Já o critério temporal nos diz quando, no tempo, ocorrerá a incidência.

No consequente (ou prescritor), por sua vez, nós temos os critérios pessoal e quantitativo. O critério pessoal estabelece quem são os sujeitos da relação jurídica tributária, sujeito ativo (credor) e passivo (devedor). O critério quantitativo cuida do *quantum* devido e é composto pela base de cálculo (medida de grandeza do fato, medida esta estabelecida pela lei) e alíquota (geralmente um percentual aplicável à base de cálculo e que gera o valor do tributo).

Base de cálculo é a medida, prevista em lei, da grandeza do fato descrito na hipótese de incidência. Para Geraldo Ataliba, “*base imponível é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debetur*”⁷.

A base imponível tem as funções de medir as proporções reais do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o fato jurídico descrito no antecedente da norma⁸. Relaciona-se com o fato jurídico tributário, pois o legislador, ao

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5ª ed., p. 612.

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. P. 108.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p.224.

descrevê-la, deve ter como limite o próprio fato jurídico que compõe o antecedente da norma, tendo em vista que a base de cálculo deve demonstrar a grandeza do fato jurídico tributário, é a escolha de uma perspectiva mensurável do próprio fato jurídico.

A base de cálculo também tem o condão de confirmar qual é o verdadeiro critério material descrito na hipótese e, com isso, confirmar a definição da espécie tributária, pois que a grandeza eleita como base de cálculo pelo legislador tem que ter estreita relação com o fato jurídico descrito no antecedente da norma, é uma função comparativa da base de cálculo⁹.

Destarte, a RMIT é de suma importância para verificação da incidência ou não de dado tributo em face de um fato ocorrido, verificar a adequação da norma diante do ordenamento jurídico, bem como para assegurar a necessária segurança jurídica nas relações tributárias, evitando-se a cobrança indevida de tributos pelo Estado.

1.5 - Aspectos processuais

1.5.1 – Norma jurídica processual e autonomia

Norma jurídica processual é a norma jurídica que regula a conduta do Estado-juiz ao aplicar o direito material ao caso concreto que lhe é submetido.

O direito processual possui uma autonomia apenas didática em relação ao direito material, isso porque o Direito é um só, sendo dividido em subsistemas que se encontram interligados. Deste modo, o direito processual não pode ser visto de forma autônoma, dissociado do direito material, pois visa eminentemente a dar efetividade a este. É por meio do direito processual que o direito material se concretiza. O direito material e o processual são conexos. A par disso, o direito processual possui regras e princípios próprios, que o diferencia do direito material.

Nessa linha, direito processual tributário é um ramo do direito processual que se relaciona com o direito material tributário. Podemos falar em um direito processual tributário no sentido de que este possui regras específicas, em relação ao direito processual, em

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p.226.

decorrência da especificidade das normas de direito material tributário, visto que o tributo é a principal fonte de recursos do Estado e demanda regramento próprio e específico.

1.5.2 – Processo e procedimento

Processo é um conjunto de atos normativamente organizados que tem por finalidade a aplicação do direito ao caso concreto, através da produção de uma norma individual e concreta. Podemos dizer que o processo é o meio pelo qual o Estado-juiz presta um provimento jurisdicional.

Procedimento é a sistematização normativa dos diversos atos que compõem o processo. É a organização do conjunto de atos que formam o processo.

O processo precisa seguir a dinâmica dialética do contraditório e ampla defesa, prevista constitucionalmente. O conjunto normativo que compõe o procedimento é previsto em normas infraconstitucionais que devem se adequar dentro da estrutura processual constitucionalmente estabelecida, a fim de garantir o contraditório e ampla defesa. Nesse sentido é que falamos em devido processo legal.

É por meio do processo e do procedimento (contraditório, ampla defesa e devido processo legal) que se garante igualdade entre as partes no contencioso judicial e administrativo, pois o Estado, na relação jurídico-tributária, possui mais força do que o contribuinte, devido aos atributos dos atos administrativos (presunção de legalidade/veracidade) que são praticados unilateralmente pelo Estado.

O processo tributário, assim, se mostra como instrumento de solução das lides tributárias, que propicia a defesa e realização dos direitos e deveres do cidadão-contribuinte e do Estado-fisco.

De acordo com Rodrigo Dalla Pria, o processo se desenvolve em uma normatividade dialética, que apresenta três elementos básicos: (i) provocação da parte interessada; (ii) comunicação da parte contrária e (iii) decisão que põe fim à controvérsia¹⁰. Os chamados

¹⁰ DALLA PRIA, Rodrigo. *Teoria Geral do Processo Tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito). P. 121.

pressupostos processuais são os fatos jurídicos necessários (requisitos) para a formação desses elementos.

Alguns fatos jurídicos são absolutamente necessários para a constituição (existência) do processo: (i) ato de provocação (petição inicial) e (ii) um órgão devidamente investido no poder-dever jurisdicional. Outros, são verificados após a constituição do processo e são essenciais para o desenvolvimento válido deste: (i) petição inicial apta; (ii) capacidade postulatória; (iii) citação válida e (iv) competência da autoridade jurisdicional (o que o compreende a ausência de litispendência e coisa julgada).

Deste modo, entendemos que a citação é um pressuposto de validade do processo e não de existência, pois mesmo sem citação (comunicação da parte contrária) existe processo, já que existe uma dialeticidade entre autor e a autoridade jurisdicional. Sem citação, o processo (que existe) não é válido, não está apto a se desenvolver, visto que falta a comunicação da parte contrária para que se possa estabelecer uma relação angular, com as duas partes (autor e réu) aptas a influenciar o convencimento o órgão julgador.

1.5.3 – Conflito de interesses (lide)

Conflito é oposição de interesses. Quando os interesses de duas ou mais pessoas se colidem, porque uma resiste à pretensão (querer) da outra, nós temos uma lide.

Com efeito, discorrem Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco:

Do que ficou dito, resulta que a função jurisdicional exerce-se em grande número de casos (Carnelutti afirmava que *sempre*) com referência a uma *lide* que a parte interessada deduz ao Estado, pedindo um provimento a respeito. A existência da lide é uma característica constante na atividade jurisdicional, quando se trata de pretensões insatisfeitas que poderiam ter sido satisfeitas pelo obrigado. Afinal, é a existência do conflito de interesses que leva o interessado a dirigir-se ao juiz e a pedir-lhe uma solução; e é precisamente a contraposição dos interesses em conflito que exige a substituição dos sujeitos em conflito pelo Estado¹¹.

¹¹ GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 20ª ed. P.134

A lide (conflito) se constitui juridicamente por meio da ação, que é o meio pelo qual a pessoa provoca o Estado-juiz a prestar-lhe a tutela jurisdicional pretendida, de acordo com o direito posto no ordenamento jurídico. Podemos dizer, então, que a lide tributária existe quando o sujeito passivo de uma obrigação tributária resiste à pretensão do sujeito ativo de exigir-lhe o cumprimento da obrigação (pagamento do tributo devido).

1.5.4 - Jurisdição

Jurisdição é a função-atividade (e poder) do Estado que tem por objetivo solucionar (compor) conflitos. Jurisdição é, ao mesmo tempo, poder, função e atividade:

Que ela é uma função do Estado e mesmo monopólio estatal, já foi dito; resta agora, a propósito, dizer que a jurisdição é, ao mesmo tempo, *poder, função e atividade*. Como poder, é manifestação do poder estatal, conceituado como capacidade de decidir imperativamente e impor decisões. Como função, expressa o encargo que têm os órgãos estatais de promover a pacificação de conflitos interindividuais, mediante a realização do direito justo e através do processo. E como atividade ela é o complexo de atos do juiz no processo, exercendo o poder e cumprindo a função que a lei lhe comete. O poder, a função e a atividade somente transparecem legitimamente através do processo devidamente estruturado (devido processo legal)¹².

Os três Poderes da República exercem funções típicas e atípicas, conforme delimitado na Constituição Federal. Nesse sentido, o Poder Judiciário tem como função típica exercer a jurisdição, emitir a norma individual e concreta que irá compor o conflito (lide) que lhe foi submetido. Por outro lado, o Poder Judiciário também exerce funções atípicas, de legislar e administrar, essenciais para o seu funcionamento enquanto órgão do poder estatal.

O mesmo ocorre com os Poderes Executivo e Legislativo, que possuem funções típicas e atípicas.

Podemos falar em uma jurisdição tributária quando um órgão estatal tenha por objetivo, exclusivo, compor os conflitos tributários. É o que acontece com os tribunais administrativos,

¹² GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 20ª ed. P.131

no âmbito do Poder Executivo (função atípica), que possuem a finalidade exclusiva de compor os conflitos tributários.

1.5.5 – Ação, condições da ação e elementos da ação

Ação é o direito (e poder) de exigir do Poder Judiciário (Estado) o exercício da jurisdição, com vistas a concessão de um provimento jurisdicional.

As condições da ação são condições para que se possa *exercer* o direito de ação (há doutrina que entende que são condições de *existência* do direito de ação), quais sejam: (i) legitimidade “ad causam”; (ii) interesse de agir (necessidade e adequação) e possibilidade jurídica do pedido.

A legitimidade para agir significa que somente o titular do direito material ameaçado ou lesionado pode buscar a tutela jurisdicional (legitimidade ativa) e somente o titular da obrigação correspondente pode ser demandado (legitimidade passiva). Excepcionalmente, a lei concede legitimidade para certas pessoas defenderem em nome próprio direito alheio, é a chamada legitimidade extraordinária.

O interesse de agir significa que deve haver necessidade da atuação do Estado-juiz para tutelar o direito material e o meio escolhido para provocar a atuação jurisdicional deve ser adequado. O provimento jurisdicional também deve ser útil para tutelar o direito ameaçado ou lesionado.

A possibilidade jurídica do pedido significa que o pedido deve encontrar amparo no ordenamento jurídico¹³.

Por outro lado, os elementos da ação são utilizados para identificar (caracterizar) a ação, diferenciando-a de outras ações. Os elementos da ação constituem a própria ação (são partes do todo). São eles (i) parte (ii) causa de pedir e (iii) pedido.

¹³ O novo Código de Processo Civil, Lei 13.105/15, não prevê a possibilidade jurídica do pedido entre as condições da ação – artigo 17.

As partes são as pessoas que participam do contraditório perante o Estado-juiz, deduzindo uma pretensão (autor) ou resistindo ao pedido feito (réu).

A causa de pedir são os fatos que impulsionam a pessoa a buscar uma tutela jurisdicional. Existe um direito (causa de pedir remota) que se encontra ameaçado ou lesionado (causa de pedir próxima).

Por fim, o pedido é o que a pessoa pretende do Estado-juiz. Pedido imediato é a natureza do provimento jurisdicional (declaração, condenação, execução, etc) e o pedido mediato é o objeto do pedido, ou seja, o bem da vida pretendido.

Expostos alguns conceitos fundamentais e tecidos breves comentários sobre certos institutos, passaremos a estudar a obrigação tributária, conforme previsões do Código Tributário Nacional.

2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 – Obrigação e relação jurídica

A finalidade do Direito é regular as condutas intersubjetivas dos seres humanos, de modo a organizar a vida em sociedade. Desse convívio social, emerge direitos e deveres, por meio da relação jurídica estabelecida entre os sujeitos, em razão da regulação efetuada pelo Direito.

Podemos dizer, então, que relação jurídica é o vínculo abstrato que une dois ou mais sujeitos em torno de uma prestação (objeto). Se o objeto da relação jurídica tiver caráter patrimonial, isto é, for suscetível de avaliação econômica, estaremos diante de uma relação jurídica obrigacional.

Obrigação, pois, é vocábulo ligado à potencialidade de valoração econômica do objeto da relação jurídica. Paulo de Barros Carvalho bem sintetiza essa ideia:

Assim, recolhendo o vocábulo *obrigação* como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, podemos defini-lo como o vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial¹⁴.

Luciano Amaro, ao discorrer sobre o tema, vai na mesma linha:

Ao tratar da obrigação *tributária*, interessa-nos a acepção da obrigação como *relação jurídica*, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito¹⁵.

Uma obrigação é qualificada como *tributária* em razão de seu objeto: um dar, fazer ou não fazer de conteúdo relacionado a tributo. Em decorrência, a obrigação tributária está sujeita aos regramentos e princípios do Direito Público, mormente aos princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p.201

¹⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed, p. 245

A obrigação tributária nasce no exato instante em que a norma jurídica incide sobre a situação fática descrita no antecedente da norma geral e abstrata como hipótese de incidência.

Incidência é a subsunção do fato à norma jurídica. Uma vez ocorrido o evento, no mundo fenomênico, que está descrito no antecedente de uma norma jurídica geral e abstrata e, esse evento sendo relatado em linguagem competente, transforma-se em fato jurídico, dando ensejo, então, à instauração da relação jurídica prevista no consequente da norma.

A incidência é uma relação de imputação de causa e efeito. Uma vez relatado o evento em linguagem competente, constitui-se o fato jurídico, ocasionando a relação jurídica contida na obrigação tributária.

A incidência não é automática e infalível porque depende da atuação humana. Se não houver o agente competente para relatar o evento em linguagem, prescrita pelo sistema, esse evento, mero acontecimento do mundo fenomênico, nunca será juridicizado (nunca se tornará um fato jurídico), isto é, a norma jurídica nunca será aplicada e, por consequência, a relação jurídica nela prevista nunca se instaurará.

Assim, normalmente, é por meio do lançamento tributário ou do autolancamento, previstos nos artigos 142 a 150 do CTN¹⁶, que a obrigação tributária se constitui (e com ela o seu objeto: o crédito tributário).

2.2 – Obrigação tributária principal e acessória

O artigo 113 do Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária como *principal* ou *acessória* em razão de seu objeto ter ou não conteúdo pecuniário, seja a título de tributo ou penalidade pecuniária.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

¹⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

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

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

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

Contudo, o CTN contém impropriedades. Como a “obrigação acessória” não tem conteúdo patrimonial, ela não poderia ser uma “obrigação”. A “obrigação acessória”, na realidade, é uma relação jurídica instrumental, com vistas a facilitar a arrecadação ou fiscalização. Paulo de Barros Carvalho emprega o termo *dever formal ou instrumental* para destacar a ausência de conteúdo patrimonial dessa relação:

Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de *obrigações acessórias*, nome impróprio, uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários. São liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas. Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito etc., e, também, no que entende com a atividade tributante que o Estado exerce.

(...)

Nossa preferência recai, por isso, na expressão *deveres instrumentais ou formais*. Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários. Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência do liame obrigacional que brota com o acontecimento fático, previsto na hipótese da norma. Encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel

cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição do tributo¹⁷.

A obrigação “acessória” não depende da existência de uma “obrigação principal”. Pode haver casos em que há obrigação acessória e não há obrigação principal (como nos casos de isenção, por exemplo). A “obrigação acessória” tem caráter instrumental e apenas pressupõe a possibilidade de existência de obrigação principal.

O artigo 3º do CTN¹⁸ define tributo como prestação pecuniária compulsória que não seja sanção por ato ilícito. Por sua vez, o artigo 113, §§ 1º e 3º, do Código Tributário Nacional, diz que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de *tributo* ou *penalidade pecuniária*. Há um contrassenso, pois que, por definição, tributo não pode ser sanção por ato ilícito e, assim, uma obrigação tributária não poderia consistir no pagamento de uma penalidade pecuniária. Sanção administrativa não possui natureza de tributo.

Reforça essa conclusão a análise à luz do artigo 114 do CTN¹⁹, pois que o “fato gerador” da obrigação tributária principal que tenha por objeto o pagamento de penalidade seria a infração.

Também o § 3º do artigo 113 do CTN contém impropriedades, visto que a obrigação acessória, se descumprida, não se converte em obrigação principal. Na realidade, o descumprimento de uma obrigação formal (instrumental) configura ato ilícito e, decorrência disso, dá ensejo à aplicação de uma penalidade pecuniária, que não é tributo.

2.2.1 – Objeto da obrigação tributária principal

O objeto da obrigação tributária dita *principal* consiste em uma prestação de dar determinada soma de dinheiro aos Cofres Públicos, a título de tributo²⁰. O objeto dessa

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p. 203

¹⁸ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁹ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

²⁰ Não faremos aqui maiores digressões sobre a obrigação principal que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, para usar os termos empregados pelo CTN, pois, como dito, entendemos que uma “obrigação tributária” não pode ter como objeto o pagamento de uma *penalidade* pecuniária, já que uma sanção administrativa não tem natureza de tributo.

prestação é o tributo. O artigo 3º do Código Tributário Nacional define tributo como “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

A lei estabelece as características para definição do conceito de tributo: (i) prestação em pecúnia, isto é, em dinheiro ou algo que possa ser expresso em dinheiro; (ii) prestação obrigatória, que não decorre da vontade das partes; (iii) instituída por lei; (iv) que não constitua sanção por ato ilícito e (v) de cobrança obrigatória (uma vez instituída a exação).

A palavra “tributo” não é unívoca, podendo assumir vários significados, dentre eles, e que nos interessa no presente trabalho, é tributo como quantia em dinheiro. Paulo de Barros Carvalho discorre bem sobre a questão:

O vocábulo “tributo” experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: *a)* “tributo” como quantia em dinheiro; *b)* “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; *c)* “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; *d)* “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária; *e)* “tributo” como norma jurídica tributária; *f)* “tributo” como norma, fato e relação jurídica²¹.

2.2.2 – Fato gerador da obrigação tributária

Dispõe o artigo 114 do Código Tributário Nacional que o *fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência*.

Por sua vez, o artigo 115 do mesmo código estabelece que *fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal*.

A expressão “fato gerador” não é bem utilizada pelo legislador, que ora a emprega querendo designar a hipótese de incidência, ora o fato tributário e às vezes um evento.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p.31

Evento é um acontecimento qualquer no mundo fenomênico. Fato é a descrição linguística do evento. Fato jurídico tributário é um fato que possui relevância para o Direito Tributário porque descrito na hipótese de incidência de uma norma tributária.

O evento, em si, não gera nada. É a lei, quando incide no evento (devidamente relatado em linguagem competente), que faz surgir o fato jurídico tributário e, por conseguinte, gera a relação jurídica tributária entre dois sujeitos de direito.

A doutrina em geral costuma classificar o “fato gerador”, em relação ao tempo de sua ocorrência, em *fato gerador pendente*, *instantâneo*, *complexivo* ou *periódico e continuado*.

Fato gerador pendente é aquele que iniciou seu ciclo, mas não se completou, não acabou, não está definido. Assim, se o “fato gerador” ainda não é perfeito, acabado, não pode “gerar” coisa alguma, pois estabelece o artigo 116, inciso I, do CTN²² que *considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios*.

Fato gerador instantâneo é aquele que ocorre num momento específico no tempo.

Fato gerador complexivo (ou periódico) é aquele que se verifica ao longo de um espaço de tempo, com análise de fatos isolados que ocorrem nesse período e que, juntos, formam o fato gerador do tributo.

Já o fato gerador continuado é aquele que se verifica em um momento específico no tempo, mas que diz respeito a uma relação ou situação que se prolonga (se mantém) no tempo.

Paulo de Barros Carvalho entende que essa classificação, que se relaciona com o tempo de ocorrência do fato gerador, não é apropriada, pois antes de configurado o critério temporal

²² Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

descrito na Regra Matriz de Incidência Tributária não haveria incidência do tributo, sendo, portanto, todos os “fatos geradores” instantâneos:

Ficaria bem reconhecer, em obséquio à lógica das proposições jurídico-descritivas, que a classificação engendrada por estudiosos estrangeiros e, com grande aqodo, trazida para informar nossas instituições tributárias, é vazia de conteúdo e se implica nos próprios termos. A pressa se mostra pela incorporação de palavra alóctone, quando temos similar nacional, parecendo não ter havido tempo suficiente para traduzi-la. Inobstante essa observação, que não alui, propriamente, sua estrutura, somos pelo descabimento total desse *discrimen*, pois falar-se em “fatos” que não sejam instantâneos é, sob qualquer color, inadequado e incongruente, visto que todo o evento, seja ele físico, químico, sociológico, histórico, político, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e de tempo (instante)²³.

2.2.3 – Os sujeitos da obrigação tributária

2.2.3.1 – Do sujeito ativo

Estabelece o artigo 119 do Código Tributário Nacional que *sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento*.

Competência tributária é a autorização constitucional dada às pessoas políticas para legislar em matéria tributária, especificamente para criar regras jurídicas que inovem o ordenamento jurídico, criando tributos dentro de certos limites e procedimentos traçados pela Constituição.

A competência tributária está desenhada na Constituição Federal. Toda norma jurídica possui a mesma estrutura sintática, variando apenas no campo semântico e pragmático. Assim, a competência tributária tem estrutura normativa, isto é, esta sintaticamente estruturada de forma hipotética-condicional: no antecedente da norma temos a descrição de um fato (acontecimento descrito como necessário para à criação de um tributo) e, no conseqüente normativo, temos a imputação de uma relação jurídica, que consiste na faculdade de criar um tributo.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p. 190

Como a norma de competência delimita o conteúdo de outra norma (que cria o tributo), ela é uma norma de estrutura.

Desse modo, competência tributária e capacidade tributária ativa não são sinônimos. *Capacidade tributária ativa* é a aptidão de figurar no polo ativo da relação jurídico tributária e, por conseguinte, exigir o adimplemento da obrigação tributária. A capacidade tributária ativa pressupõe o exercício da competência tributária (criação do tributo).

Temos, então, que o artigo 119 do CTN não cuida de competência tributária, mas sim de capacidade tributária ativa, da aptidão de figurar no polo ativo da relação jurídica tributária.

Via de regra, a capacidade tributária ativa pertence ao ente político titular da competência tributária, conforme delimitada pela Constituição Federal. Contudo, é possível que a aptidão de figurar no polo ativo da relação jurídico tributária seja delegada a outra pessoa de direito público.

Pelo artigo 7º do CTN²⁴, a capacidade tributária ativa somente é delegável a uma pessoa jurídica de direito público. Assim, somente o encargo ou a função de arrecadar o tributo pode ser delegado a uma pessoa jurídica de direito privado, nos termos do § 3º do artigo 7º do CTN, mas não o direito de exigir dos sujeitos passivos o pagamento do tributo, que pressupõe a aptidão de figurar no polo ativo da relação jurídico tributária.

Porém, existem tributos “parafiscais” em que pessoas de direito privado figuram como sujeito ativo da relação jurídico-tributária, exigindo o tributo e retendo para si o produto da arrecadação (exemplo: contribuições para o chamado “sistema S”), ao arrepio da norma prevista no CTN.

²⁴ 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. § 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir. § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

2.2.3.2 – Da sujeição passiva: contribuinte e responsável

Conforme o artigo 121 do CTN, *sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

O sujeito passivo da obrigação principal pode ser (i) *contribuinte* ou (ii) *responsável*. Nos termos do inciso I do parágrafo único do artigo 121 do CTN, diz-se *contribuinte* quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; *responsável*, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (inciso II do parágrafo único do artigo 121 do CTN).

Sujeição passiva e contribuinte não são sinônimos. Sujeição passiva é um estado no qual se encontra a pessoa que integra o polo passivo da relação jurídica tributária, de acordo com a lei, que consiste no dever jurídico de realizar uma prestação.

Contribuinte, por sua vez, é a pessoa que tem *relação pessoal e direta* com o fato jurídico tributário, é a pessoa que tem relação econômica com o fato jurídico, dele extraindo vantagens. É uma das pessoas que se submetem à sujeição passiva.

A doutrina costuma distinguir as figuras do *contribuinte de direito* e *contribuinte de fato*. Essa distinção ocorre com base numa situação fática de verificação de quem efetivamente suporta o ônus econômico do tributo. Entendemos que tal distinção tem aplicação jurídica no sentido de que o legislador deve levar em consideração a capacidade contributiva de quem efetivamente pagará o tributo, sob pena de violação desse princípio constitucional. O mesmo ocorre, por exemplo, com o princípio da seletividade.

Outra pessoa que se submete à sujeição passiva é a figura do *responsável*, o qual, como visto, sem revestir a condição de contribuinte, foi alçado à condição de sujeito passivo de certa obrigação tributária por expressa disposição de lei.

Todavia, o legislador não é livre para elencar qualquer pessoa como sujeito passivo da obrigação tributária, sem ter qualquer tipo de vínculo com o fato jurídico tributário ou com o contribuinte (pessoa que efetivamente realiza o *fato imponible*), o que sem sombra de dúvidas

acarretaria violação dos princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Com efeito, o artigo 128 do CTN traz as balizas legais para que uma pessoa possa ser alçada à condição de responsável tributário e, por conseguinte, sujeito passivo de uma obrigação tributária: *vinculação* ao fato gerador da respectiva obrigação²⁵.

Nesse sentido, a lei pode atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa que, embora não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, possui um vínculo indireto com esse fato jurígeno.

Além dessa baliza legal para atribuição da responsabilidade tributária, acreditamos que os princípios constitucionais legalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco também atuam como limitadores da atuação legislativa.

Isso porque, pelo princípio da legalidade²⁶, especialmente em âmbito tributário (artigo 150, inciso I, da CF), é vedado ao ente político exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

O artigo 97, inciso III, do CTN é categórico na exigência de lei para definição do sujeito passivo da obrigação tributária²⁷.

Esclarece Roque Carraza que “para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (*Tatbestand*), o que implica tipicidade (*Typizi-tät*). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo) devem ser previstos abstratamente na lei”²⁸.

No mesmo sentido, Andréa M. Darzé elucida a questão:

²⁵ 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.

²⁶ Previsto de forma genérica no artigo 5º, inciso II, e de forma específica no artigo 150, I, ambos da Constituição Federal.

²⁷ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

²⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª ed., p.423.

Em face desta expressa deliberação do constituinte originário, exige-se edição de lei para dispor sobre qualquer dos aspectos que informam a regra-matriz de incidência do tributo, o que, por óbvio, inclui a sujeição passiva. Eis aqui o primeiro limite constitucional formal que compõe a norma de competência tributária²⁹.

Além disso, conforme artigo 146, inciso II e III, alínea “b”, da CF, cabe à lei complementar dispor sobre limitações constitucionais ao poder de tributar (o que pode incluir a responsabilidade tributária) e obrigação tributária (o que inclui o sujeito passivo).

O princípio da capacidade contributiva é expressão do princípio da igualdade e da propriedade em matéria tributária, previsto de forma genérica no artigo 5º, *caput* e inciso I, e artigo 150, inciso II, da CF e de forma específica no § 1º do artigo 145 da CF³⁰.

Tem por escopo proteger o sujeito passivo contra imposições tributárias que superem sua capacidade de contribuir com o Estado, ao ponto de prejudicar sua própria subsistência.

Assim, pelo princípio da capacidade contributiva, cada um deve suportar uma carga tributária condizente com sua manifestação de riqueza, sem colocar em risco sua própria subsistência.

Embora a Constituição Federal seja expressa em dispor sobre o princípio da capacidade contributiva somente para os impostos, esse princípio deve ser aplicado para todas as espécies tributárias.

Há quem faça uma distinção entre capacidade contributiva *absoluta* e *relativa*. A absoluta diz respeito ao legislador, que, ao escolher o fato social que será alvo de tributação, somente pode escolher aquele que apresente alguma manifestação de riqueza, já que não se mostra viável tributar algo que não manifeste riqueza.

Já a capacidade contributiva relativa diz respeito à condição pessoal do sujeito passivo em suportar determinada carga tributária, sem por em risco sua própria subsistência.

²⁹ DARZÉ, André M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. p. 62.

³⁰ § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte

Nesse sentido, a capacidade contributiva absoluta deve estar presente em todas as espécies tributárias, pois o legislador só pode eleger como tributável aquele acontecimento social que manifeste alguma riqueza. Esse princípio é aplicável da mesma maneira, indistintamente, para todas as espécies tributárias.

No que tange ao princípio da capacidade contributiva relativa, entendemos que também deve estar presente em todas as espécies tributárias, dispondo o Estado de vários instrumentos para sua efetivação (ex: isenção, atribuição de alíquotas distintas, progressividade, etc). Contudo, devem ser observadas as peculiaridades de cada espécie tributária, já que cada uma possui materialidade e base de cálculo próprias, que as distinguem de outras espécies tributárias, devendo o princípio da capacidade contributiva ser aplicado sempre que possível.

Deste modo, temos que o princípio da capacidade contributiva atua como limite mensurador da potencialidade econômica do fato tributável e, ao mesmo tempo, da capacidade do sujeito passivo suportar o ônus econômico do tributo.

De outro turno, o princípio da vedação do confisco, previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, impede que o tributo seja utilizado com efeitos confiscatórios, isto é, suprima, ainda que indiretamente, toda a manifestação de riqueza expressa pelo fato jurídico tributário, afetando sobremaneira o direito de propriedade do sujeito passivo.

Sobre a questão, discorre Roque Antonio Carraza:

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais. Também a norma constitucional que proíbe ‘utilizar tributo com efeito de confisco’ (art. 150, IV) encerra um preceito vinculante, que inibe o exercício da competência tributária. O que estamos querendo dizer é que será inconstitucional a lei que imprimir à exação conotações confiscatórias, esgotando a “riqueza tributável” dos contribuintes. [...] Logo, a Constituição limite o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc³¹.

³¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª ed., p.488.

Neste contexto, entendemos que os princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco criam uma proteção ao patrimônio do sujeito passivo e limitam o exercício da competência tributária pelo ente político.

Como o responsável tributário não realiza o evento que expressa riqueza e não tem uma relação pessoal com o mesmo, mas apenas um vínculo indireto, para que o legislador lance terceira pessoa na condição de responsável tributário, necessário se faz que a norma jurídica permita, de uma forma ou outra, que o responsável transfira o ônus econômico do tributo para o contribuinte, pessoa que efetivamente realiza o fato tributável e que, por isso, manifesta a riqueza sobre a qual o Estado pretende se lançar.

Ao discorrer sobre os limites à definição legal de responsabilidade tributária, Luciano Amaro corrobora nossa afirmação:

Porém, mais do que isso, deve-se dizer que também *não é qualquer tipo de vínculo* com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para isso ser possível, é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, *fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso*.

[...] Em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte³².

No que diz respeito à capacidade tributária passiva, assim dispõe o artigo 126 do Código Tributário Nacional:

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.

³² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed, p. 312

Como se nota, a capacidade para *realizar* o fato jurídico tributário não depende de qualquer efeito decorrente da lei civil, ou seja, qualquer um, tenha ou não personalidade jurídica, de direito público ou direito privado, pode realizar o fato jurídico tributário, desde que assim previsto na lei tributária.

Todavia, para ter a capacidade de *integrar* (fazer parte) a relação jurídica tributária, isto é, ser sujeito passivo da obrigação tributária, é necessário, em regra, ter personalidade jurídica nos moldes da lei civil, pois que a obrigação tributária é uma relação jurídica sujeita à Teoria Geral do Direito e dependente das normas processuais que lhe garantem eficácia. Assim, realizar o fato jurídico tributário não implica necessariamente ter capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigações tributárias.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho:

Por sem dúvida que *ser capaz* de realizar o fato jurídico tributário não quer demonstrar capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigações tributárias. Uma coisa é a aptidão para concretizar o êxito abstratamente descrito no texto normativo, outra é integrar o liame que se instaura no preciso instante em que adquire proporções concretas o fato previsto no suposto da regra tributária.

[...] O legislador das regras tributárias está credenciado a descrever o fato que bem lhe aprouver, dentro dos parâmetros constitucionalmente previstos, mas com o objetivo específico de a eles ligar efeitos *tributários*. Nesse segmento, é extremamente lasso o campo eletivo das edificações tributárias, que não se limitam apenas ao possível da lógica comum, ingressando no terreno fértil, se bem que perigoso, das presunções, relativas e absolutas, e das ficções, instrumental singular que a lógica do direito consagra, em obséquio da plena integração do sistema normativo³³.

Analisados os aspectos fundamentais da obrigação tributária, passaremos a estudar a responsabilidade tributária, conforme previsões do Código Tributário Nacional, a fim de fixarmos as premissas necessárias a correta compreensão dessa espécie de sujeição passiva.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p. 212-213.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 – Definição

O Código Tributário Nacional cuida da responsabilidade tributária no Capítulo V do Título II do Segundo Livro, a partir do mencionado artigo 128, que traça os parâmetros legais para eleição do responsável tributário.

Continua o CTN a disciplinar a responsabilidade dos *sucessores* (artigos 129 a 133), responsabilidade de *terceiros* (artigos 134 e 135) e a responsabilidade por *infrações* (artigos 136 a 138).

Vimos que, por definição, o responsável tributário é sempre uma terceira pessoa, que não possui relação pessoal e direta com o fato gerador, designada pela lei para integrar o polo passivo da obrigação tributária em decorrência de um vínculo apenas indireto com a materialidade tributável (artigos 121, inciso II, e 128, CTN). Assim sendo, no nosso sentir, o CTN possui uma impropriedade nas subdivisões que estabelece, já que toda *responsabilidade* seria de um *terceiro*.

Andréa M. Darzé defini responsabilidade tributária como norma jurídica que se relaciona diretamente com a regra matriz de incidência, especificamente na determinação do sujeito passivo da obrigação tributária, *in verbis*:

Finalizada a análise das normas gerais sobre a sujeição passiva tributária, também nos sentimos habilitados a definir a responsabilidade tributária como norma jurídica que prescreve em seu antecedente notas de um fato não-tributário (lícito ou ilícito), mas que tem como pressuposto necessário um fato tributário (ainda que presumido) e em seu consequente notas de relação jurídica, na qual um *terceiro*, escolhido dentro da moldura que acabamos de expor, tem o dever de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo³⁴.

No mesmo sentido, Maria Rita Ferragut:

³⁴ DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. p. 87-88.

Como proposição descritiva, a responsabilidade é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária. [...] A responsabilidade é proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão). Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, de terceiros e por infrações)³⁵.

Para Paulo de Barros Carvalho, sempre que a sujeição passiva tributária recair em terceira pessoa, que não realizou o fato jurídico tributário, a mesma terá natureza jurídica de sanção administrativa, isto é, a responsabilidade tributária, para o autor, tem natureza de sanção:

Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas.

[...]Cremos haver demonstrado a natureza do vínculo que se instala, sempre que pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é transportada para o tópico de sujeito passivo. Teremos uma relação jurídica, de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória — sanção administrativa.

Alguns autores invocam a extinção da obrigação tributária, quando o responsável paga a dívida, como um argumento contrário à tese que advogamos. O argumento, todavia, é inconsistente. Nada obsta a que o legislador declare extinta a obrigação tributária, no mesmo instante em que também se extingue a relação sancionatória. Dá-se por satisfeito, havendo conseguido seu objetivo final. Nem por isso, contudo, poderá impedir que o *responsável* procure ressarcir-se junto ao sujeito passivo tributário, aparecendo, perante ele, como credor no âmbito de uma relação de direito privado³⁶.

Rodrigo G. M. Massud compartilha do mesmo entendimento, para quem a norma de responsabilidade é uma norma de conduta sancionatória, que estabelece um cálculo de relações de segunda ordem:

Assim sendo, a responsabilidade tributária, incluída a do administrador, é norma de conduta que, acoplando-se à regra-matriz, influi na fixação da sujeição passiva, por isso envolve o cálculo de relações de segunda ordem (relações que se estabelecem entre normas, ou relações interproposicionais)

³⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. p.33.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p. 220-221.

[...] A ideia que gira em torno da norma de responsabilidade, é importante destacar, está ligada à coibição/punição de atos ilícitos dolosos praticados pelo administrador com a intenção de fraudar (mediante má-fé) e a fim de prejudicar terceiros, impedindo o ciclo da obrigação tributária, tratando-se, por isso, de uma sanção. É a partir desse prisma que a norma de responsabilidade do administrador deve ser interpretada³⁷.

3.2 – Classificação

A doutrina clássica classifica a responsabilidade tributária em duas modalidades básicas: (i) por *substituição* e (ii) por *transferência*³⁸.

A responsabilidade por *substituição* ocorre juntamente com a realização do fato jurídico tributário, quando, nesse momento, a lei atribui a responsabilidade pelo pagamento a pessoa outra que não o contribuinte. Já a responsabilidade por *transferência* ocorre em decorrência de algum evento posterior ao fato jurídico tributário, que desloca a sujeição passiva originariamente alocada no contribuinte (sujeito passivo direto) para o responsável.

A responsabilidade por substituição comporta subclassificações: (i) substituição pura e simples; (ii) substituição regressiva ou antecedente ou “para trás” e (iii) “para frente” ou progressiva.

A substituição pura e simples ocorre em relação a dois sujeitos que participam da mesma relação jurídica. A lei, no momento em que nasce a relação jurídica, substitui um pelo outro.

A substituição tributária regressiva ou antecedente ou “para trás” ocorre quando as pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias. Nessa hipótese haverá *diferimento* no pagamento do tributo, que será recolhido em momento posterior.

³⁷ MASSUD, Rodrigo G. N. *Responsabilidade tributária do administrador (CTN 135, III) circunstâncias materiais e processuais: causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (execução fiscal)*. In. CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo Tributário Analítico – Volume II*. p. 200-205.

³⁸ Essa classificação é de Rubens Gomes de Souza que classifica os sujeitos passivos tributários em direitos (contribuintes) e indiretos. A sujeição passiva indireta se subdividiria em (i) substituição e (ii) transferência. A transferência, por sua vez, poderia ser por (i) solidariedade, (ii) sucessão ou (iii) responsabilidade (*in* DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. p. 132

A substituição tributária “para frente” ou progressiva ocorre quando as pessoas que estão à frente na cadeia produtiva são substituídas por aqueles que estão em posições anteriores na cadeia. Aqui, haverá o recolhimento do tributo antes mesmo da ocorrência do fato jurídico tributário. É o chamado “fato gerador presumido”.

Nesta última hipótese, verifica-se uma presunção relativa de ocorrência do fato jurídico tributário, pois se infere de um dado fático (determinada cadeia produtiva) que, no futuro, deverá ocorrer um fato jurídico tributário que ensejará o nascimento de uma obrigação de pagar determinado tributo.

A presunção é relativa porque, verificado posteriormente que o fato não ocorreu, o valor recolhido antecipadamente a título de tributo deverá ser restituído, nos moldes do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal³⁹.

Agora, se o valor da operação efetivamente realizada for menor do que aquela que serviu de base para o recolhimento antecipado, não haverá direito à restituição da diferença. Isso porque a sistemática da substituição foi criada com o intuito de facilitar a arrecadação e fiscalização do tributo. Se fosse possível a devolução da diferença, o Fisco teria que voltar a fiscalizar a parte final da cadeia produtiva.

Assim, também, verificado que o valor efetivamente realizado é superior ao recolhido, entendemos que não poderá haver cobrança suplementar. Outro fundamento nesse sentido é que o § 7º do artigo 150 da CF apenas possibilita a devolução do dinheiro no caso de não ocorrência do fato, silenciando-se no caso de ocorrência de valor diferente daquele previsto, o que impossibilita ajustes nesse último caso.

A sujeição passiva também é classificada em direta e indireta, sendo esta apresentada em duas modalidades, transferência e substituição, com a transferência comportando três hipóteses (solidariedade, sucessão e responsabilidade). Essa classificação foi construída com base em critérios econômicos e pré-jurídicos, mas que, em análise estritamente jurídica, não se sustenta.

³⁹ § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

A substituição por *transferência* ocorreria em momento posterior à realização do fato jurídico tributário, em decorrência de algum acontecimento superveniente. Deste modo, a lei estipula determinada pessoa como sujeito passivo, mas, posteriormente, em virtude de algum acontecimento, a responsabilidade seria transferida para outra pessoa.

A substituição é contemporânea ao fato jurídico tributário, ou seja, quando da ocorrência do fato, a lei já prevê que outra pessoa será responsável pelo adimplemento da obrigação, diferente daquela que tem relação pessoal e direta com fato impositivo.

Contudo, a substituição ocorre em momento pré-jurídico, antes da norma. Quando da vigência da norma jurídica, ela já estipula como responsável pelo adimplemento da obrigação outra pessoa que não aquela que possui relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário. Assim, essa “substituição” não ocorre quando da realização do fato, mas em momento anterior, antes de sua existência jurídica.

Essa é a posição de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

Sabemos que o sujeito passivo é aquela pessoa que está em relação econômica com o fato jurídico tributário, dele extraindo vantagens. Por outro lado, vezes há em que o Estado tem interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diversa. É o que se entende por *sujeição passiva indireta*, que pode vir tanto como transferência, em uma de suas três hipóteses — solidariedade, sucessão e responsabilidade —, quanto como substituição. Tal classificação tomava em conta critérios extrajurídicos, principalmente de cunho econômico ou da ordem da pragmática administrativa. Cravadas estas premissas, não haveria, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos. Parece, pois, com ares de evidência, que as hipóteses instituidoras de responsabilidade, estabelecidas pelo legislador, vinham maculadas como uma medida sancionadora destinada a garantir a boa fiscalização e arrecadação de tributos pelos entes políticos.

[...] Posto isto, cremos que, em termos técnico-jurídicos, não se deva falar em sujeito passivo indireto. Todas as pessoas colhidas pela endonorma tributária, para efeito de integrar o vínculo, na qualidade devedores de prestação pecuniária, haverão de ser sujeitos passivos diretos. A distinção, repetimos, só é possível em termos extrajurídicos, em que se considerem dados econômicos. Sobremais, a categoria dos sujeitos passivos, em que aparece a transferência por responsabilidade, não deve ser estudada no campo das endonormas, mas sim das perinormas tributárias, já que se apresentam como elementos do

suposto, ao qual se imputam sanções, por virtude da violação de deveres jurídicos.

Das diversas espécies de responsabilidade previstas no CTN, temos especial interesse, para o deslinde do presente estudo, da denominada *responsabilidade de terceiros*, mormente aquela prevista em seu artigo 135. Antes, porém, convém analisarmos a chamada responsabilidade solidária, prevista nos artigos 124 e 125 do CTN.

3.3 – Responsabilidade solidária

A solidariedade, no direito civil, não se presume; decorre da lei ou da vontade das partes (artigo 265 do Código Civil). Segundo o artigo 264 do Código Civil, há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor (solidariedade ativa), ou mais de um devedor (solidariedade passiva), cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

No direito tributário, a solidariedade decorre de lei. Dispõe o artigo 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Pelo inciso II, a lei pode prever expressamente a responsabilidade solidária do sujeito passivo. Esse dispositivo legal deve ser interpretado, sempre, em consonância com o artigo 128 do CTN, tendo em vista que a lei pode definir um *terceiro* como responsável tributário, desde que tenha um vínculo indireto com o fato gerador da obrigação tributária.

Note-se que, pelo inciso I do citado dispositivo legal, as pessoas que tenham *interesse comum na situação que constitua o fato gerador* da obrigação principal são solidariamente obrigadas. Trata-se de solidariedade passiva, situação em todas as pessoas envolvidas serão alocadas na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, sendo obrigada, cada uma, pela dívida toda.

Quer isso dizer que a Fazenda Pública, sujeito ativo da obrigação tributária, pode exigir o adimplemento de um ou de outro sujeito passivo, ou de todos, até que satisfaça integralmente a obrigação⁴⁰.

A nota definidora da solidariedade, pelo artigo 124, I, do CTN, é o *interesse comum* na situação fática definida abstratamente na lei como hipótese de incidência tributária. Esse *interesse comum* deve estar presente no próprio fato, isto é, não pode haver bilateralidade na essência da realização do fato jurídico tributário. Havendo interesses contrapostos entre as pessoas que participam da relação jurídica, não poderá haver solidariedade entre elas para fins tributários. O *interesse comum* diz respeito às pessoas que ocupam o mesmo polo na relação jurídica em que existem interesses contrapostos.

Luciano Amaro bem elucidada a questão:

Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (por exemplo, a alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa que, tendo eleito *uma* delas, a *outra* seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei (já agora nos termos do item II do artigo 124). Até porque nessa hipótese o *interesse* de cada uma das partes no negócio *não é comum*, não é o *mesmo*; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (co-propriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que, se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo co-propriedade, ambos os proprietários são devedores solidários⁴¹.

Paulo de Barros Carvalho compartilha do mesmo entendimento:

Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o *interesse comum* dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador

⁴⁰ Conforme estabelece o artigo 275 do Código Civil: o credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto.

⁴¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed, p. 315-316.

desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador⁴².

Assim, havendo interesse comum entre duas ou mais pessoas na situação descrita em lei como hipótese de incidência tributária, haverá solidariedade entre elas, podendo o sujeito ativo da obrigação tributária exigir o adimplemento, integral ou parcial, de um, de outro ou de todos os sujeitos passivos.

3.4 – Responsabilidade de terceiros

O Código Tributário Nacional cuida nos artigos 134 e 135 da chamada *responsabilidade de terceiros*. No artigo 134, estabelece, na realidade, uma responsabilidade *subsidiária* das pessoas ali elencadas, já que prevê a responsabilização apenas no caso de impossibilidade de exigência de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Por conseguinte, pelo artigo 134 do CTN, primeiro se busca a satisfação da obrigação tributária no patrimônio do contribuinte e, somente na impossibilidade de solvência deste, direcionam-se os esforços na busca de satisfação no patrimônio do responsável. Claras são as palavras de Paulo de Barros Carvalho nesse sentido:

O art. 134 tem aplicabilidade em relação a *atos em que as pessoas indicadas intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis*, evidenciando a presença de um dever descumprido como requisito à exigência do débito, em caráter supletivo, dos sujeitos relacionados nos incisos I a VII. É intuitivo crer que, a despeito de se dizer expressamente solidária a responsabilidade, a frase “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, que introduz o próprio texto do art. 134 do CTN, retoma o benefício de

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p. 216.

ordem, qualificando, deste modo, a responsabilidade por subsidiária. Nesta medida, cobra-se em primeiro do contribuinte; cessadas as formas de exigência do dever legal daquele, executa-se o responsável⁴³.

Interessa-nos, contudo, em relação ao objeto do presente trabalho, a análise do artigo 135 do CTN:

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

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Esse dispositivo legal estabelece a responsabilização pessoal das pessoas referidas no artigo 134 do CTN; dos mandatários, preposto e empregados; e dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados (i) com excesso de poderes ou (ii) infração de lei, contrato social ou estatutos.

Temos que o antecedente da norma de responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN é composto por um ato ilícito (não tributário), que, uma vez vertido em linguagem, dá ensejo a uma relação jurídica entre Estado-Fisco e as pessoas ali elencadas, respondendo essas pelo crédito tributário (que surgiu em decorrência da regra matriz de incidência tributária) com seu patrimônio próprio.

Há uma relação entre a norma de incidência tributária e a norma de responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN. A regra matriz de incidência prevê um ato lícito qualquer como tributável, dando ensejo a relação jurídica entre Estado-fisco e contribuinte (pessoa que tem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário – artigo 121, I, do CTN).

Entretanto, verificada a ocorrência dos atos ilícitos previstos na norma de responsabilidade ((i) excesso de poderes ou (ii) infração de lei, contrato social ou estatutos), esta norma tem o condão de modificar o polo passivo da obrigação tributária (constituída em decorrência da regra matriz de incidência), incluindo as pessoas previstas no artigo 135 do CTN como responsáveis tributários.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed, p. 354.

Cabe destacar que a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, prevista no artigo 135, III, do CTN, pressupõe o poder de administração da pessoa jurídica (contribuinte), isto é, o simples fato de ser sócio não acarreta a responsabilidade de solver a obrigação tributária.

Necessário, ainda, para configuração da responsabilidade dos administradores da pessoa jurídica prevista no artigo 135, III, do CTN, que se ateste, pela linguagem das provas, a ocorrência de ato praticado com (i) excesso de poderes ou (ii) infração de lei, contrato social ou estatutos. Esses são, pois, os elementos materiais que compõem a norma de responsabilidade, cuja ocorrência, no mundo fenomênico, é imprescindível para a incidência da citada norma.

Além disso, necessária a verificação da conduta dolosa do administrador, isto é, a intenção, livre e deliberada, de praticar os atos ilícitos descritos no artigo 135, III, do CTN. Nesse sentido, é o entendimento de Maria Rita Ferragut: “para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa. O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar a conduta típica (...)”⁴⁴.

Note-se que o mero inadimplemento da pessoa jurídica não autoriza a incidência da norma de responsabilidade, já que não há caracterização de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, entendimento que restou consolidado no enunciado da Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça⁴⁵.

De outro norte, a dissolução irregular da pessoa jurídica atrai a incidência da norma de responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, de modo que os administradores da pessoa jurídica passam a responder com seu próprio patrimônio pela solvência da obrigação tributária. Esse, aliás, é o entendimento cristalizado na Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça⁴⁶.

⁴⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*, p. 120.

⁴⁵ Súmula 430 - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

⁴⁶ Súmula 435 - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Questão importante que se coloca diz respeito à extensão da responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN, isto é, se o contribuinte é excluído do polo passivo da obrigação tributária, com sujeição exclusiva do responsável tributário, ou se há solidariedade entre contribuinte e responsável.

Entendemos que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN é solidária. Solidariedade e subsidiariedade são uma característica da responsabilidade tributária, ou seja, ou (i) o contribuinte responde juntamente com o responsável por toda a dívida (artigo 264 do Código Civil) ou (ii) o responsável responde pela dívida apenas na impossibilidade de satisfação pelo contribuinte.

O contribuinte é o sujeito passivo natural da obrigação tributária, porque é ele que possui relação direta e pessoal com o fato jurídico tributável (artigo 121, parágrafo único, inciso I, do CTN). É o contribuinte que realiza o evento previsto abstratamente na regra matriz como hipótese de incidência tributária, o qual, de uma forma ou de outra, expressa um signo potencial de riqueza.

Deste modo, o contribuinte sempre estará no polo passivo da obrigação tributária. Todavia, sem prejuízo do contido no Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir a responsabilidade a terceira pessoa que, não revestindo a qualidade de contribuinte, tenha uma relação (indireta) com o fato jurídico tributário (artigo 121, parágrafo único, inciso II, do CTN), *excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação* – artigo 128 do CTN.

Quer isso dizer que a lei pode excluir o contribuinte (sujeito passivo natural da obrigação tributária) da relação jurídica tributária, deixando a sujeição passiva apenas com o responsável tributário (terceiro), ou manter o contribuinte para garantidor do débito na impossibilidade de satisfação em face do responsável tributário.

Vemos, então, que o artigo 135 do CTN não exclui o contribuinte do polo passivo da obrigação tributária, apenas cuida das hipóteses que têm o condão de desencadear a responsabilidade tributária de uma terceira pessoa. Ora, se a lei não exclui o contribuinte do polo passivo, chega-se à conclusão que ambos figuram no polo passivo da obrigação tributária,

contribuinte e responsável, caso se verifique, no mundo fenomênico, uma das hipóteses descritas no artigo 135 do CTN.

Figurando contribuinte e responsável no polo passivo da obrigação tributária, nos moldes do artigo 135 do CTN, vemos a subsunção ao caso do artigo 124, inciso I, do CTN, de modo que ambos respondem solidariamente pela solvência da obrigação tributária.

Nesse sentido, é o entendimento de Hugo de Brito Machado. Vejamos:

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo em outubro/1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isto a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são *pessoalmente* responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo *direto* da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, tratando-se de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do CTN, segundo o qual “a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresse para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresse para excluir a responsabilidade do contribuinte⁴⁷.

No mesmo sentido, a Portaria PGFN nº 180/2010 (DOU de 26/02/2010), especialmente seus artigos 1º e 2º:

Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34ª ed., p.166.

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I – excesso de poderes; II - infração à lei; III - infração ao contrato social ou estatuto; IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sóciosgerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

Entendemos que o termo “pessoal” empregado no artigo 135 do CTN significa que o administrador da pessoa jurídica (aquele que tem poder de gestão) passa a responder com seu patrimônio próprio pelo crédito tributário, solidariamente com o contribuinte.

Note-se, ainda, que pouco importa a atribuição (e a extensão) de responsabilidade civil aos administradores pela legislação societária, sendo irrelevante o tipo de sociedade para fins de atribuição de responsabilidade tributária. Isso porque a lei tributária é norma específica em relação a legislação societária (artigo 2º, § 2º, do Decreto-Lei 4.657/42⁴⁸), sendo certo que a responsabilidade tributária é prevista pelo artigo 135 CTN.

Portanto, as pessoas elencadas no artigo 135 do CTN respondem solidariamente com o contribuinte pela solvência da obrigação tributária.

⁴⁸ Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. [...] § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

4. EXECUÇÃO FISCAL E SEU REDIRECIONAMENTO

4.1 – Da formação do processo executivo fiscal

A execução fiscal é o ápice do ciclo de positivação do direito tributário. É o meio pelo qual a Lei possibilita à Fazenda Pública imiscuir-se no patrimônio do sujeito passivo, por intermédio do Estado-juiz, com vistas à satisfação da obrigação tributária inadimplida.

O artigo 2º da Lei 6.830/80 estabelece que *constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

No mesmo sentido do disposto no artigo 39, § 2º, da Lei 4.320/64⁴⁹, o artigo 201 do CTN diz que *constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito 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.*

Por sua vez, o § 1º do artigo 2º da Lei 6.830/80 é categórico ao afirmar que se a Lei conferir a cobrança de qualquer valor às pessoas políticas e/ou as suas respectivas autarquias, esse valor será considerado como Dívida Ativa. Assim, basta que a Lei estabeleça que a cobrança de determinado valor seja de atribuição da Fazenda Pública para que esse *quantum* seja considerado como Dívida Ativa e esteja, pois, sujeito ao rito estabelecido em Lei para as execuções fiscais.

Nesse contexto, para que tenhamos um processo executivo fiscal, meio extremo de expropriação do patrimônio do sujeito passivo, necessariamente temos que ter uma obrigação tributária *inadimplida*, regularmente inscrita em dívida ativa pela autoridade competente.

⁴⁹ O § 2º do artigo 39 da Lei 4320/64 dispõe que “Dívida Ativa Tributária é o 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, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, 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 subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais”.

Quer isso dizer que o crédito tributário deve ser regularmente constituído, nos termos do artigo 142 do CTN⁵⁰, o sujeito passivo deve ser notificado para pagamento (artigo 145 CTN) e deve haver o inadimplemento da obrigação tributária, com posterior inscrição do débito em dívida ativa. Realizada a inscrição, necessário se faz a emissão da respectiva certidão de dívida ativa – CDA, título executivo hábil a ensejar o ajuizamento da ação de execução fiscal (artigo 784, IX, da Lei 13.105/2015) e que espelha o ato de constituição do crédito.

4.2 – Do polo passivo da execução fiscal

O § 5º do artigo 2º da LEF e o artigo 202 do CTN estabelecem o conteúdo do Termo de Inscrição de Dívida Ativa, sendo obrigatório que conste o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
[...]

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

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

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Note-se que o artigo 4º da LEF estabelece quem poderá assumir o polo passivo da execução fiscal: (i) o devedor; (ii) o fiador; (iii) o espólio; (iv) a massa; (v) o responsável, nos

⁵⁰ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Não olvidamos que o crédito tributário pode ser constituído pelo próprio contribuinte, pelo autolancamento, mas preferimos restringir a análise aos casos de lançamento por ofício, a fim de não fugir do tema central do presente estudo.

termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado e (vi) os sucessores a qualquer título.

Vimos que o contribuinte é o devedor natural da obrigação tributária, pois é ele quem possui uma relação pessoal e direta com o fato gerador (artigo 121, parágrafo único, inciso I, CTN), ou seja, é o contribuinte quem realiza o fato jurídico tributário e dá ensejo a instauração da relação jurídica obrigacional com o Estado-fisco.

Dentre as pessoas elencadas no artigo 4º da LEF, o fiador, o espólio, a massa e os “sucessores a qualquer título”, possuem uma relação direta com o contribuinte, sujeito passivo natural da obrigação tributária. O legislador optou por possibilitar o ingresso dessas pessoas no polo passivo da execução fiscal com o intuito de garantir a satisfação do crédito tributário, caso contrário a execução teria que ser extinta pelo desaparecimento do devedor. Opera-se, assim, uma sucessão processual.

Sobre o assunto, confira as palavras de Paulo Cesar Conrado:

Reafirmamos uma premissa: todos os legitimados “especiais” descritos pelos incisos II, III, IV e VI (fiador, espólio, massa, sucessores a qualquer título) mantêm vínculo jurídico com o devedor, vínculo esse que, boa parte das vezes (ou melhor, todas as vezes, à exceção do caso prescrito pelo inciso II), se explica pela noção de sucessão. Usando outros termos: tirante o fiador, cuja legitimidade é haurida em função do compromisso por ele assumido no curso do processo executivo, todos os outros (espólio, massa, sucessores a qualquer título) recebem do sistema o rótulo de legitimidade passiva em função de sua condição jurídica de sucessores do devedor; sua legitimidade, mais do que um mero capricho legal, deriva de verdadeiro imperativo: os eventos deflagradores da sucessão (morte, falência, por exemplo) implicam o desaparecimento jurídico da pessoa do *devedor*; de duas uma, portanto: ou o ordenamento comente a legitimidade, nesses casos, a outros sujeitos (os sucessores, materialmente falando, do devedor), ou o processo de execução extinguir-se-ia, à falta de sujeito passivo.⁵¹

Já o responsável tributário, como vimos, é um terceiro, que possui relação *indireta* com o fato jurídico tributário (artigo 128 CTN). O responsável não possui um vínculo com o contribuinte de modo a poder ser considerado seu sucessor natural, assumindo, assim, o polo passivo da execução fiscal, por meio de uma sucessão processual.

⁵¹ CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. p. 50-51.

Para que o responsável possa ser demandado, necessário que se verifique, por meio da linguagem das provas, a ocorrência do fato de sua responsabilidade, fazendo incidir a norma jurídica da responsabilidade tributária. Nesse contexto, é por meio da figura do litisconsórcio⁵² que a Fazenda Pública busca a satisfação da obrigação tributária em face do responsável tributário.

Ao exercer o direito de ação, é o autor, na petição inicial, que delimita não só o objeto da ação como também as pessoas que integrarão o polo passivo. A parte passiva da ação, então, é definida pelo próprio autor da ação. Já a legitimidade da parte, isto é, se o sujeito passivo tem legitimidade para integrar o polo passivo da demanda, depende da correlação entre a pessoa e o direito material subjacente, relação esta que se verifica de início, com base apenas nas alegações constantes na peça inicial.

Ao analisarmos o artigo 6º da LEF, verificamos que se exigem poucos requisitos na inicial da execução fiscal, que, a princípio, parece bem mais singela do que a inicial de uma ação cível, regida pelo atual artigo 319 do Novo Código de Processo Civil (antigo artigo 282 do Código de 1973).

Todavia, essa singeleza é aparente, tendo em vista que o § 1º do citado artigo 6º dispõe que a *petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita*. Deste modo, como a CDA integra a inicial da execução fiscal, todo o conteúdo prescrito no § 5º do artigo 2º da LEF faz parte da exordial, incluindo a indicação dos devedores e dos responsáveis.

Vemos, então, que a inclusão do contribuinte e/ou do responsável no polo passivo da execução fiscal é, na realidade, uma questão de litisconsórcio passivo, pois tanto o contribuinte como o responsável podem assumir o polo passivo da execução fiscal, conforme o artigo 4º da LEF.

⁵² Conforme artigo 113 do Novo Código de Processo Civil: duas ou mais pessoas podem litigar, no mesmo processo, em conjunto, ativa ou passivamente, quando: I - entre elas houver comunhão de direitos ou de obrigações relativamente à lide; II - entre as causas houver conexão pelo pedido ou pela causa de pedir; III - ocorrer afinidade de questões por ponto comum de fato ou de direito.

O litisconsórcio pode ser inicial ou ulterior. Inicial é aquele formado no momento do ajuizamento da ação; ulterior é aquele formado em momento processual posterior ao início da ação.

4.2.1 – Do litisconsórcio passivo inicial

Para que tenhamos litisconsórcio inicial entre contribuinte e responsável, necessário que todos estejam relacionados na Certidão de Dívida Ativa e, por consequência, que constem no lançamento tributário, já que aquela é um espelho do ato constitutivo do crédito tributário e a esse se reporta.

O ato de lançamento é ato administrativo vinculado no qual se verifica a ocorrência do fato jurídico tributável, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo devido e se identifica o sujeito passivo – artigo 142 do CTN.

Para que a execução fiscal seja de plano direcionada em face do responsável tributário, necessário que o fato de sua responsabilidade seja apurado pela autoridade competente na via administrativa, no ato de lançamento tributário. Por conseguinte, a autoridade administrativa, ao constituir o crédito tributário, certifica a ocorrência no mundo fenomênico de uma das hipóteses trazidas pelo artigo 135 do CTN e que desencadeiam a relação jurídica entre o responsável e o Estado-Fisco, fazendo com que aquele integre o polo passivo da obrigação tributária.

Note-se que a obrigação tributária surge com uma pluralidade de sujeitos passivos: o contribuinte, devedor natural por ser a pessoa que possui relação pessoal e direta com o “fato gerador”, e o responsável tributário, nos termos do artigo 135 do CTN.

Uma vez inadimplida a obrigação tributária, o respectivo débito deverá ser inscrito em dívida ativa, extraindo-se a competente certidão – CDA - para instrução da inicial da ação de execução fiscal, que será proposta de plano em face do contribuinte e do responsável tributário, em litisconsórcio passivo inicial, tudo conforme os artigos 124, 135, 142, 201 e 202 do CTN, artigos 2º e 6º, § 1º, da LEF e artigo 784, IX, do Novo Código de Processo Civil. Não se trata aqui de “redirecionamento”, mas sim de “direcionamento” da execução fiscal, que já nasce direcionada em face do contribuinte e do responsável tributário.

Cabe esclarecer que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de liquidez e certeza, de modo que compete ao sujeito passivo, seja contribuinte ou responsável, o ônus de provar a mácula da CDA e, por consequência, a ausência de regular processo administrativo ou a não ocorrência de uma das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN, que autorizam a responsabilidade do terceiro, conforme parágrafo único do artigo 204 do CTN e parágrafo único do artigo 3º da LEF.

Esse, inclusive, é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES.

1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória.

2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução.

3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC. (REsp 1110925 / SP. Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI; S1 - PRIMEIRA SEÇÃO-DJe 04/05/2009)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que

não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ (REsp 1104900/ES Relatora Ministra DENISE ARRUDA; S1 - PRIMEIRA SEÇÃO – DJE 01/04/2009).

4.2.2 – Do litisconsórcio passivo ulterior

Há casos, entretanto, que o fato da corresponsabilidade do terceiro não é conhecido pela autoridade administrativa quando da constituição do crédito tributário, de modo que a ocorrência de uma das hipóteses prescritas no artigo 135 do CTN, que constituem a responsabilidade do terceiro, somente é atestada após o ajuizamento da execução fiscal em face do contribuinte, único sujeito passivo constante no título executivo – CDA.

Note-se que, nesses casos, o ato de lançamento reporta-se apenas à figura do contribuinte, único sujeito passivo da obrigação tributária então constituída. Há de se indagar, então, como ocorre a apuração e constituição do fato da responsabilidade do terceiro, após o início do processo executivo fiscal.

Tomando conhecimento da existência de uma das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN somente após o ajuizamento da execução fiscal em face do contribuinte, a autoridade administrativa deve produzir a norma individual e concreta da responsabilidade do terceiro, por meio de suporte probatório hábil para tanto, com revisão do lançamento anteriormente praticado, conforme autorização do artigo 149 do CTN⁵³.

⁵³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos

Cabe destacar que o não conhecimento da prática de atos que desencadeiam a responsabilidade do terceiro quando do lançamento tributário não ocorre por desídia da Administração, mas por artifícios dolosos do próprio terceiro, o que autoriza a revisão do ato constitutivo da obrigação tributária nos moldes do artigo 149 do CTN.

A Fazenda Pública, então, deve requerer ao juiz da execução a inclusão do terceiro responsável no polo passivo da execução fiscal em curso, juntando todo o suporte probatório que embasa sua pretensão e demonstra a ocorrência concreta de uma das hipóteses do artigo 135 do CTN, bem como o seu redirecionamento em face do responsável tributário.

Cristalinas são as palavras de Rodrigo G.N. Massud:

Por outro lado, constituída a relação de responsabilidade tributária do terceiro de forma derivada (a *posteriori*), no curso do processo executivo, o que é possível nas hipóteses em que o ato ilícito (materialidade da norma de responsabilidade) seja conhecido num momento seguinte, haverá uma segunda norma jurídica individual e concreta que sobrepor-se-á e irá alterar a relação jurídica de direito material e, conseqüentemente, a relação jurídica de direito processual e respectiva responsabilidade patrimonial, acarretando, com isso, o chamado redirecionamento executivo.⁵⁴

Nesse contexto, verificamos a existência da figura do litisconsórcio passivo *ulterior*, ocasião em que a pluralidade no polo passivo da execução fiscal é constituída após o ajuizamento da ação, com a verificação da ocorrência do fato de responsabilidade do terceiro no curso da execução fiscal. A norma individual e concreta da responsabilidade do terceiro,

termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

⁵⁴ MASSUD, Rodrigo G. N. *Responsabilidade tributária do administrador (CTN 135, III) circunstâncias materiais e processuais: causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (execução fiscal)*. In. CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo Tributário Analítico – Volume II*. p. 212.

nesse caso, é iniciada pela Administração e finalizada por ato da autoridade judicial, que acolhe o pedido de redirecionamento dos atos executivos em face do patrimônio do terceiro.

Contudo, há casos em que o fato da responsabilidade do terceiro é atestado diretamente pelo juiz da execução, no curso da execução fiscal, como ocorre nos casos de “encerramento inidôneo” da pessoa jurídica, conforme previsto na Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça⁵⁵.

Observe-se que, nessa hipótese, o terceiro responsável não consta no ato de lançamento tributário e, por conseguinte, não consta também na CDA, título executivo que aparelha a execução fiscal. O evento que constitui a responsabilidade do terceiro, ou seja, o “encerramento inidôneo” da pessoa jurídica, é levado ao conhecimento da autoridade judicial que, atestando a ocorrência desse evento no mundo fenomênico, constitui o fato jurídico da responsabilidade do sócio administrador (terceiro) e redireciona os atos expropriatórios ao patrimônio desse terceiro, com vistas à satisfação da obrigação tributária inadimplida.

É o juiz, no curso da execução fiscal, que constitui o fato jurídico da responsabilidade do terceiro e, por consequência, desencadeia a relação jurídica obrigacional entre Estado-fisco e terceiro responsável, incluindo-o no polo passivo da demanda executiva já em curso. Note-se que os atos praticados pela autoridade judicial são equivalentes aos praticados pela autoridade administrativa no ato de constituição do crédito tributário (lançamento), previstos no artigo 142 do CTN.

Nesse sentido, é o entendimento de Paulo Cesar Conrado:

Usando outros termos: em casos como o do “encerramento inidôneo” incidentalmente constatado, o juiz, a um só tempo, (i) constitui o “fato gerador” da corresponsabilidade (e para tanto toma, a título de linguagem referencial, a certidão produzida, por exemplo, por seu oficial de justiça), (ii) constitui, da mesma forma, a obrigação derivada daquele fato, (iii) atribui força executiva a essa obrigação, (iv) faz inserir, no polo passivo da demanda executiva já instaurada, esse outro sujeito (o terceiro-responsável), (v) ordena a canalização dos autos de execução em seu desfavor.

E é certo dizer, para além da mera referência a esse plexo de atos, que os dois itens (i) e (ii) revelam, em rigor, atividade tal qual a que,

⁵⁵ 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.

administrativamente, se qualificaria como lançamento. Mais: o ato referido no item (iii) equivale, eficazmente, ao de inscrição em dívida ativa; os dos itens (iv) e (v), finalmente, representam atividade perfeitamente equiparável à de ajuizamento da execução fiscal. Tudo, com o óbvio detalhe, de estar sendo diretamente efetivado por mãos judiciais⁵⁶.

4.3 – Da prescrição e decadência

Por consequência, adentrando nos temas da prescrição e da decadência, notamos que o redirecionamento da execução fiscal não pode ser feito a qualquer tempo, encontrando limites temporais na legislação.

Isso porque, vimos que o fato da responsabilidade do terceiro deve ser *constituído*, conforme a linguagem prescrita pelo sistema, pela via administrativa ou pela via judicial, para que se possa aparelhar a execução fiscal em curso em face do terceiro.

Assim como o ocorre com o crédito tributário, o direito de constituição do fato da responsabilidade do terceiro encontra limite temporal no instituto da *decadência*, conforme artigo 173 do CTN⁵⁷. Quer isso dizer que, transcorridos mais de 5 anos da data do evento, o direito de constituição do fato da responsabilidade do terceiro (transcrição do evento em linguagem competente) se extingue, não havendo possibilidade da Fazenda Pública pleitear o redirecionamento da execução fiscal em face do administrador da pessoa jurídica, pois operada a decadência de tal direito (parágrafo único do artigo 149 do CTN).

Desse modo, quando a responsabilidade do terceiro é apurada administrativamente, com base no artigo 149, inciso VIII, do CTN, a autoridade fazendária tem 5 anos contados da data do evento para verificar e atestar a ocorrência de uma das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN e constituir o fato da responsabilidade do terceiro, por meio de linguagem competente, sob pena de decadência do direito (parágrafo único do artigo 149 do CTN).

⁵⁶ CONRADO, Paulo Cesar. *Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro)*. In. CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo Tributário Analítico – Volume II*. p. 188-189.

⁵⁷ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Constituída a responsabilidade do terceiro dentro do prazo decadencial, a Fazenda pública tem 5 anos para requerer a execução do patrimônio do terceiro responsável na execução fiscal em curso, instaurada inicialmente apenas em face do contribuinte, sob pena de operara-se a prescrição da pretensão executória, nos termos do artigo 174 do CTN⁵⁸.

Por fim, quando o fato da responsabilidade do terceiro é atestado judicialmente pelo juiz da execução, o ato judicial, ao um só tempo, *constitui* a responsabilidade do terceiro e serve de instrumento para canalizar a *execução* no patrimônio do terceiro responsável. Desse modo, o ato judicial encerra, a um só tempo, a discussão de decadência e prescrição da responsabilidade do terceiro, visto que o ato judicial constitui a obrigação do terceiro responsável (decadência) e, ao mesmo tempo, impõe a execução do patrimônio do responsável (prescrição).

⁵⁸ Art. 174. “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”. Anote-se que a questão encontra-se pendente de solução no Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, REsp 1.201.993, sendo que essa corte vem adotando o entendimento de que o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios deve se dar no prazo de cinco anos contados da citação da pessoa jurídica – Resp 1.185.838, Min. Hamilton Carvalhido, 1ª Turma, 21/09/10.

CONCLUSÃO

Vimos que relação jurídica é o vínculo abstrato que une dois ou mais sujeitos em torno de uma prestação (objeto) e, caso esse objeto tenha caráter patrimonial, estaremos diante de uma relação jurídica obrigacional.

Obrigação, então, é vocábulo ligado à potencialidade de valoração econômica do objeto da relação jurídica. Se o objeto da obrigação tiver conteúdo relacionado a tributo, estaremos diante de uma obrigação tributária.

A obrigação tributária pode ser *principal* ou *accessória* em razão de seu objeto ter ou não conteúdo pecuniário. O objeto da obrigação tributária dita *principal* consiste em uma prestação de dar determinada soma de dinheiro aos Cofres Públicos, a título de tributo. A obrigação accessória, por sua vez, tem por objeto um *fazer* ou *não fazer*.

O Código Tributário Nacional fala em *fato gerador* referindo-se ao evento ou, em outras oportunidades, ao fato jurídico tributário ou, às vezes, à hipótese de incidência.

Verificamos que o sujeito passivo da obrigação principal pode ser (i) *contribuinte* ou (ii) *responsável*, conforme incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN. Diz-se *contribuinte* quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; *responsável*, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ao analisarmos a legislação, constatamos que o legislador não é livre para elencar qualquer pessoa como sujeito passivo da obrigação tributária. O artigo 128 do Código Tributário Nacional estabelece como necessária a existência de um vínculo ao fato gerador da respectiva obrigação. Além disso, entendemos que os princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco também são limitadores da conduta do legislador para escolha de terceira pessoa como responsável tributário.

No que tange à definição, vimos que a doutrina define *responsabilidade tributária* como norma jurídica que se relaciona diretamente com a regra matriz de incidência. Para alguns doutrinadores, a norma de responsabilidade é uma norma de conduta sancionatória.

A responsabilidade de terceiros, foco central do presente estudo, é disciplinada pelo Código Tributário Nacional nos artigos 134 e 135. Da análise do dispositivo legal, verifica-se que o antecedente da norma de responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN é composto por um ato ilícito (não tributário), que, uma vez vertido em linguagem, dá ensejo a uma relação jurídica entre Estado-Fisco e as pessoas ali elencadas, respondendo essas pelo crédito tributário, com seu patrimônio próprio.

A norma jurídica da Regra Matriz de Incidência não se confunde com a norma jurídica de responsabilidade tributária. Há uma relação entre a norma de incidência tributária e a norma de responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN. A regra matriz de incidência prevê um ato lícito qualquer como tributável, dando ensejo à relação jurídica entre Estado-fisco e contribuinte (pessoa que tem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário – artigo 121, I, do CTN).

Por outro lado, verificada a ocorrência dos atos ilícitos previstos na norma de responsabilidade ((i) excesso de poderes ou (ii) infração de lei, contrato social ou estatutos), esta norma tem o condão de modificar o polo passivo da obrigação tributária (constituída em decorrência da regra matriz de incidência), incluindo as pessoas previstas no artigo 135 do CTN como responsáveis tributários.

Deixamos claro que a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, prevista no artigo 135, III, do CTN, pressupõe o poder de administração da pessoa jurídica (contribuinte). Necessário, ainda, que se ateste, pela linguagem das provas, a ocorrência de ato praticado com (i) excesso de poderes ou (ii) infração de lei, contrato social ou estatutos, além da conduta dolosa do administrador, isto é, a intenção, livre e deliberada, de praticar um dos atos ilícitos descritos no artigo 135, III, do CTN.

De outro norte, entendemos que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN é solidária, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, visto que o artigo 135 desse mesmo *codex* não exclui o contribuinte do polo passivo da obrigação tributária, apenas cuida das hipóteses que têm o condão de desencadear a responsabilidade tributária de uma terceira pessoa. Ora, se a lei não exclui o contribuinte do polo passivo, chega-se à conclusão que ambos figuram no polo passivo da obrigação tributária, contribuinte e responsável, caso se verifique, no mundo fenomênico, uma das hipóteses descritas no artigo 135 do CTN.

Deste modo, figurando contribuinte e responsável no polo passivo da obrigação tributária, vemos a existência do *interesse comum*, previsto no artigo 124, inciso I, do CTN, de modo que ambos respondem solidariamente pela solvência da obrigação tributária. O termo “pessoal”, empregado no artigo 135 do CTN, significa que o administrador da pessoa jurídica (aquele que tem poder de gestão) passa a responder com seu patrimônio próprio pelo crédito tributário, solidariamente com o contribuinte.

No aspecto processual, a Fazenda Pública deve se valer da execução fiscal para buscar a satisfação forçada da obrigação tributária inadimplida. Nesse contexto, para que tenhamos um processo executivo fiscal, meio extremo de expropriação do patrimônio do sujeito passivo, é mister que tenhamos uma obrigação tributária *inadimplida*, regularmente inscrita em dívida ativa pela autoridade competente.

Para que o responsável possa ser demandado no polo passivo da execução fiscal, necessário que se verifique, por meio da linguagem das provas, a ocorrência do fato de sua responsabilidade, fazendo incidir a norma jurídica da responsabilidade tributária. No plano processual, encontraremos a figura do litisconsórcio, inicial ou ulterior, como meio legal hábil a incluir o responsável tributário no polo passivo da lide executiva.

Temos a existência de litisconsórcio passivo inicial quando a execução fiscal é direcionada de plano em face do responsável tributário, sendo necessário, para tanto, que o fato de sua responsabilidade seja apurado pela autoridade competente na via administrativa, no ato de lançamento tributário. Por conseguinte, a autoridade administrativa, ao constituir o crédito tributário, certifica a ocorrência no mundo fenomênico de uma das hipóteses trazidas pelo artigo 135 do CTN e que desencadeiam a relação jurídica entre o responsável e o Estado-Fisco, fazendo com que aquele integre o polo passivo da obrigação tributária e conste, por conseguinte, na Certidão de Dívida Ativa.

Tomando conhecimento da existência de uma das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN somente após o ajuizamento da execução fiscal em face do contribuinte, a autoridade administrativa deve produzir a norma individual e concreta da responsabilidade do terceiro, por meio de suporte probatório hábil para tanto, com revisão do lançamento anteriormente praticado, conforme autorização do artigo 149 do CTN.

Teremos, nesse caso, litisconsórcio passivo ulterior, de modo que a Fazenda Pública, então, deve requerer ao juiz da execução a inclusão do terceiro responsável no polo passivo da execução fiscal em curso, juntando todo o suporte probatório que embasa sua pretensão e demonstra a ocorrência concreta de uma das hipóteses do artigo 135 do CTN, bem como o seu redirecionamento em face do responsável tributário. A norma individual e concreta da responsabilidade do terceiro é iniciada pela Administração e finalizada por ato da autoridade judicial, que acolhe o pedido de redirecionamento dos atos executivos em face do patrimônio do terceiro.

Há casos, todavia, em que o fato da responsabilidade do terceiro é atestado diretamente pelo juiz da execução, no curso da execução fiscal, como ocorre nos casos de “encerramento inidôneo” da pessoa jurídica, conforme previsto na Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça. O evento que constitui a responsabilidade do terceiro, ou seja, o “encerramento inidôneo” da pessoa jurídica, é levado ao conhecimento da autoridade judicial que, atestando a ocorrência desse evento no mundo fenomênico, constitui o fato jurídico da responsabilidade do sócio administrador (terceiro) e redireciona os atos expropriatórios ao patrimônio desse terceiro, com vistas à satisfação da obrigação tributária inadimplida.

Por fim, o direcionamento ou redirecionamento da execução fiscal em face do responsável não pode ser feito a qualquer tempo, estando sujeito à decadência do direito de constituição do fato da responsabilidade do terceiro (transcrição do evento em linguagem competente), conforme artigo 173 do CTN, e à prescrição da pretensão executiva, nos termos do parágrafo único do artigo 149 e artigo 174 do Código Tributário Nacional.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. *Execução Fiscal*. São Paulo: Noeses, 2013

_____. *Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro)*. In. CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo Tributário Analítico – Volume II*. São Paulo: Noeses, 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DALLA PRIA, Rodrigo. *O direito ao processo*. In. CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo Tributário Analítico – Volume I*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. *O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco*. In. CONRADO,

Paulo César (Coord.). *Processo Tributário Analítico – Volume I*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. *Teoria Geral do Processo Tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: PUC/SP, 2010.

DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MASSUD, Rodrigo G. N. *Responsabilidade tributária do administrador (CTN 135, III) circunstâncias materiais e processuais: causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (execução fiscal)*. In. CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo Tributário Analítico – Volume II*. São Paulo: Noeses, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Lançamento tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.