

Obrigação Tributária, Regra-matriz de Responsabilidade e a Portaria PGFN n. 948/2017

Tax Obligation, Tax Liability, and the Ordinance PGFN No. 948/2017

Felipe Melo Amaro

Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Graduado em Direito pela USP. Procurador da Fazenda Nacional. Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal. *E-mail*: felipemamaro@gmail.com.

Recebido em: 1º-2-2022 – Aprovado em: 15-2-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.7.2023.2101>

Resumo

O presente artigo investiga a interação entre as normas jurídicas que podem afetar a obrigação tributária, especialmente a composição do seu polo passivo. Opta-se por estudar o tema a partir de possíveis problematizações decorrentes da Portaria PGFN n. 948/2017, que regulamentou o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. Com fundamento na teoria do direito e no direito civil, sustenta-se que as regras de responsabilidade tributária, embora complementares à regra regra-matriz de incidência, têm autonomia, incidindo sobre pressupostos próprios e com requisitos procedimentais diversos. Assim, defende-se que o lançamento tributário é procedimento relacionado à constituição do crédito tributário, não se confundindo com o procedimento administrativo de imputação de responsabilidade. Tais procedimentos, conquanto apresentem semelhanças, como a necessidade de observância do devido processo legal, possuem algumas diferenças substanciais, especialmente quanto ao órgão competente para realizá-los. Ao final, conclui-se que o procedimento instituído pela Portaria PGFN n. 948/2017 é plenamente válido.

Palavras-chave: obrigação tributária, responsabilidade tributária, Portaria PGFN n. 948/2017.

Abstract

This article aims at investigating the interaction of legal rules that can affect the tax obligation, especially the respondent's composition. In this sense, we will study the PGFN Ordinance No. 948/2017, which regulates the Administrative Procedure for Recognition of Liability – PARR, for its acronym in Portuguese. Based on the Theory of Law and the Civil Law, we argue that tax liability rules, although complementary to the basic incidence rule, have the autonomy to focus on their own assumptions and different procedural requirements. Thus, we indicate that the tax assessment is a procedure related to the tax debt's constitution – not to be confused with administrative liability

procedures. Such proceedings, while presenting similarities, as the need to observe the due process of law, have some substantial differences, particularly regarding the competent body to issue them. In the end, we conclude that the procedure established by the PGFN Ordinance No. 948/2017 is fully valid.

Keywords: tax obligation, tax liability, Portaria PGFN No. 948/2017.

1. Introdução

O presente artigo investiga a interação das diversas normas jurídicas que podem afetar a relação jurídica tributária e, mais especificamente, a própria obrigação tributária, especialmente a composição do seu polo passivo. Opta-se por estudar o tema a partir de possíveis problematizações decorrentes da Portaria PGFN n. 948/2017, e que permitem o estudo da interação das regras de responsabilidade tributária com a obrigação tributária.

Por meio do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR)¹, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) criou mecanismo de “apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN”. Podem surgir dúvidas sobre a legalidade do procedimento. Afinal, o Código Tributário Nacional (CTN) não estabelece de forma expressa qualquer tipo de procedimento para imputação de responsabilidade de terceiros. Nesse contexto, alguns desses questionamentos serão endereçados ao longo deste trabalho, incluindo a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária por dissolução irregular no âmbito administrativo, além da investigação da própria competência da PGFN para imputar responsabilidade de terceiro por meio de processo administrativo, em procedimento que, embora apresente semelhanças, não pode ser confundido com o lançamento tributário.

Assim, o foco do presente trabalho é a compatibilidade entre o PARR, enquanto procedimento administrativo que objetiva influir no polo passivo da obrigação tributária, e a regra prevista no art. 135 do CTN, que estabelece a responsabilidade tributária de terceiros pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Cumpre mencionar que a própria Portaria PGFN n. 948/2017 menciona, no seu preâmbulo, o art. 135 do CTN como uma das normas que fundamenta o procedimento.

O PARR, tal como regulamentado, está restrito à apuração da responsabilidade tributária de terceiros no caso de dissolução irregular da pessoa jurídica. Sobre o tema, e para fins de imputação de responsabilidade tributária por dissolução irregular no âmbito judicial, o enunciado n. 435 da Súmula do STJ² possui

¹ Portaria PGFN n. 948, de 15 de setembro de 2017.

² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Primeira Seção, j. 14.04.2010, *DJe* 13.05.2010.

a seguinte previsão: “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”. Embora criticado pela doutrina, por supostamente se valer de uma “presunção simples” para fins de imputação de responsabilidade tributária³, o entendimento consubstanciado no enunciado n. 435, publicado em 2010, é aplicado pelos tribunais, e foi reafirmado pelo STJ em duas oportunidades: no julgamento do REsp n. 1.371.128/RS⁴, *leading case* do Tema Repetitivo n. 630, julgado em 10 de setembro de 2014, quando firmada a tese de que “em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente”; e, mais recentemente, no julgamento do REsp n. 1.645.333⁵, *leading case* do Tema Repetitivo n. 981, julgado em 25 de outubro de 2022, ocasião em que fixada a seguinte tese: “o redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio, com poderes de administração na data em que configurada ou presumida a dissolução irregular, ainda que não tenha exercido poderes de gerência quando ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido, conforme art. 135, III, do CTN”.

Nesse contexto, e embora a própria responsabilidade do chamado sócio-gerente por dissolução irregular fundamentada no art. 135, III, do CTN também seja questionada pela doutrina⁶, essa é a norma que, consoante jurisprudência do STJ, fundamenta a responsabilidade tributária nessa hipótese. Nesse sentido, no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp n. 716.412⁷, um dos precedentes que fundamentou a edição do enunciado n. 430, o STJ assentou que a “não localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção *iuris tantum* de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução”.

Desde há muito tempo a melhor compreensão de institutos jurídicos é feita por meio da sua decomposição em elementos individuais. Neil MacComarck se aproveita do método para conceituar a obrigação no contexto da teoria geral do direito e explicar os múltiplos efeitos jurídicos decorrentes de um testamento⁸. Foi a decomposição dos diferentes elementos que compõem a obrigação do direi-

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação S.A., 2021, p. 653.

⁴ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, REsp n. 1.371.128, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 10.09.2014, *DJe* 17.09.2014.

⁵ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, REsp n. 1.645.333, Primeira Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 25.05.2022, *DJe* 18.08.2022.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação S.A., 2021, p. 652.

⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, EDIV EM REsp n. 716.412, Primeira Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 12.09.2007, *DJe* 22.09.2008.

⁸ MACCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

to privado que permitiu a elaboração do conceito de pretensão⁹ e da teoria dualista da obrigação¹⁰, essenciais para o desenvolvimento da teoria das obrigações. A individualização das regras jurídicas incidentes sobre determinado instituto é, então, técnica constantemente empregada para a evolução da compreensão de institutos jurídicos. É com esta lente que se focarão as regras de responsabilidade tributária e sua interação com a obrigação tributária, tendo como pano de fundo o PARR e a investigação da sua legalidade.

Partindo da análise da teoria geral do direito e da teoria das obrigações, sustentar-se-á que o PARR, tal como regulamentado, é procedimento válido, servindo como instrumento de aplicação da regra-matriz de responsabilidade tributária, cuja existência foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 562.276/PR¹¹. Nessa decisão, o STF entendeu que as regras de responsabilidade tributária incidem de forma autônoma em relação à obrigação principal, de sorte que a “responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”. A individualização da regra de responsabilidade permite sustentar que, uma vez verificados os seus pressupostos, ela pode ser aplicada desde o momento do nascimento da obrigação tributária e em qualquer momento até a liquidação do crédito tributário.

Partindo de tais pressupostos e objetivos, o que se propõe, então, é análise da interação das regras de responsabilidade tributária de terceiro com as demais normas que regem a obrigação tributária, tendo como pano de fundo o procedimento instituído pela Portaria PGFN n. 948/2017. Para isso, serão percorridas as seguintes etapas. Na seção (2), será apresentada a discussão sobre as diferentes teorias da relação jurídica tributária, cujo pêndulo ora moveu para o lado do poder, ora para o lado da obrigação. Será afirmado que as regras de responsabilidade tributária, dada a sua particularidade em relação à obrigação do direito privado, reforçam a ideia da relação jurídica tributária como uma relação de poder, o que seria justificado pela supremacia do interesse público. Ao final, será feita breve exposição das teorias que tentam explicar a natureza e o funcionamento das regras de responsabilidade tributária. Em seguida, na seção (3), com apoio em conceitos da teoria geral do direito, será investigado como a decomposição dos institutos jurídicos permite a melhor compreensão das relações jurídicas por ele reguladas; a obrigação do direito privado servirá como exemplo, pois a decomposição dos seus elementos permitiu a elaboração da teoria dualista da obrigação e a compreensão do conceito de pretensão. Aplicando tal ferramenta ao direito tributário, sustentar-se-á, com base no RE n. 562.276/PR, que a regra de

⁹ COUTO E SILVA, Clóvis do. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

¹⁰ BETTI, Emílio. *Teoria geral das obrigações*. Campinas: Bookseller, 2006.

¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE n. 562.276, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2010, *DJe* 10.02.2011.

responsabilidade tributária possui uma regra-matriz de incidência independente e autônoma. Depois, na seção (4), será analisado, primeiramente, como a Receita Federal regulamenta o procedimento de imputação de responsabilidade no âmbito administrativo. A análise será contraposta ao previsto na Portaria PGFN n. 948/2017. Sustentar-se-á a validade do procedimento, que é adequado para aplicação da regra-matriz de responsabilidade e respeita o devido processo legal. Por fim, uma breve conclusão.

2. Relação jurídica tributária e obrigação tributária

É inegável que a cobrança de tributos reflete manifestação de poder pelo Estado. Rubens Gomes de Sousa afirma que “o poder de tributar é essencialmente um atributo da soberania”¹². Alcides Jorge Costa escreve que “a cobrança de tributos envolve o exercício de poder pelo Estado. A submissão do indivíduo a este poder conduz à busca de meios de proteção contra excessos.”¹³

Sendo inegável a presença de poder estatal na tributação, a dúvida que surge é em que medida tal poder está presente na relação jurídica tributária. Tomando como exemplo as três fases da obrigação tributária mencionadas por Sousa, é correto afirmar que o poder está presente na fase da soberania, quando o Estado cria o tributo pela lei¹⁴. Mas com as fases objetiva, com a verificação da situação descrita na lei, e subjetiva, correspondente ao lançamento, a obrigação tributária passa a ser “relação jurídica subjetiva de direito público”¹⁵. Nessa toada, Schoueri ensina que deve ser feita necessária distinção entre a “atividade legislativa do Estado da administração tributária”, sendo que a “relação tributária propriamente dita surge num segundo momento, quando aquela hipótese contemplada pelo legislador se vê concretizada”. É o chamado Estado administrador que atua neste segundo momento, “sujeito a esta lei tal qual o particular”¹⁶.

Nesse sentido, a caracterização da obrigação tributária principal como obrigação de dar análoga (na expressão de Berliri)¹⁷ à obrigação privada acaba refletindo a busca por uma suposta igualdade entre Estado e contribuintes. Daí Alci-

¹² SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

¹³ COSTA, Alcides J. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21.

¹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

¹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo da obrigação tributária: um posfácio. In: PRETO, Raquel Elita Alves (org.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Iasp, 2015, p. 523.

¹⁷ BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971, p. 75.

des Jorge Costa afirmar que “(d)o ponto de vista patrimonial, o nexu obrigacional parece mais protetor do que a simples submissão ao poder, mesmo no Estado de Direito”¹⁸. Sustenta-se que na obrigação do direito privado e na obrigação tributária, a posição jurídica das partes – credor/devedor – seria a mesma, sendo possível aplicar algumas das teorias do direito privado à obrigação tributária, incluindo a teoria dualista da obrigação, que enxerga dois vínculos distintos na obrigação – a dívida/dever/*Schuld*, de um lado, e a responsabilidade/*Haftung*, de outro.

Grande precursor da tese no Brasil, Alcides Jorge Costa entende que a estrutura interna da obrigação é a mesma no direito privado e no direito tributário, havendo verdadeira unicidade conceitual¹⁹. Apesar disso, o autor reconhece que a transposição do dualismo para o direito tributário não é feita de forma única pelos autores estrangeiros²⁰. Para alguns, o dualismo seria útil para explicar a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário e o momento de nascimento da obrigação tributária, e, por consequência, explicaria a natureza jurídica do lançamento e seus efeitos jurídicos (declaratório ou constitutivo)²¹. Para outros, a teoria dualista serviria para explicar a sujeição passiva tributária e as diferentes posições do contribuinte e responsável na relação jurídica tributária²².

Apesar dos esforços empregados para reduzir o poder estatal na relação jurídica tributária, é inegável que há diferenças entre a relação jurídica tributária e a obrigação do direito privado. Afinal, a obrigação tributária é uma obrigação de direito público e, como tal, possui regime jurídico especial conformado pela legislação. É dizer, com Schoueri, que embora “estruturalmente equiparadas, a obrigação tributária não pode ser confundida com a obrigação privada, em virtude de sua origem: a primeira decorre de uma manifestação soberana do Estado”²³. A igualdade entre Estado e contribuinte é meramente formal, estando ambos sujeitos à lei, “nada havendo a inferir que o texto legal não possa conferir certos privilégios a uma das partes da relação ou garantias a outra”, conforme Schoueri²⁴.

¹⁸ COSTA, Alcides J. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 23.

¹⁹ COSTA, Alcides J. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 42-43.

²⁰ COSTA, Alcides J. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 45.

²¹ LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A estrutura dualista da obrigação tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, 1971.

²² COSTA, Alcides J. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 53 e ss.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo da obrigação tributária: um posfácio. In: PRETO, Raquel Elita Alves (org.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Iasp, 2015, p. 525.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo da obrigação tributária: um posfácio. In: PRETO, Raquel Elita Alves (org.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Iasp, 2015, p. 524.

Há quem sustente a artificialidade da equiparação, que teria simplesmente se aproveitado de uma construção já existente no direito a fim de reduzir o poder estatal na tributação²⁵. Para Marçal Justen Filho, “a relação tributária é essencialmente fenômeno público”, daí ser impensável reduzi-la a instituto de direito privado. Em interessante crítica, o autor entende que a ideia de uma obrigação tributária análoga à obrigação privada distorce a complexidade da relação jurídica tributária²⁶. O autor, após constatar que a tributação segue o regime jurídico de direito público, conclui que “(n)ão pode haver igualdade de direitos e deveres entre sujeito passivo e sujeito ativo, porque o instituto do tributo não é regido por igualdade”²⁷. Embora polêmica, a afirmação é amenizada logo a seguir, afirmando o autor que qualquer privilégio do sujeito ativo deve estar necessariamente previsto em lei²⁸.

O foco doutrinário na obrigação tributária leva Alcides Jorge Costa a afirmar que “a obrigação aparece obrigatoriamente na relação jurídica tributária. Se inexistente, ocorrem apenas deveres que a lei impõe aos sujeitos passivos da obrigação tributária”²⁹, instituídos no interesse da arrecadação. Antonio Berliri desvia o foco da obrigação principal, reconhecendo que o poder tributário não se limita a esta, de sorte que “la norma tributaria tiene un contenido mucho más amplio regulando numerosas relaciones jurídicas de naturalezas diversas (obligaciones, deberes, prohibiciones, sujeciones y potestades)”³⁰.

Há inegável parcela de poder estatal refletida nas normas tributárias e que impacta sobremaneira a própria obrigação tributária, alterando ou complementando o sujeito passivo da obrigação: as regras de responsabilidade tributária. Para Misabel Derzi, “(p)or razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado responsável”³¹. De forma mais principiológica, Marçal Justen Filho entende que a “superioridade jurídica do sujeito ativo decorre da necessidade de consecução do interesse público”³², sendo possível argumentar que as regras de responsabilidade decorrem da proteção do interesse público. Busca-se, afinal, fomentar a satisfação do crédito tributário com a inclusão de novos responsáveis pela obrigação.

Nesse contexto, Marçal Justen Filho afirma que as relações de direito público são dotadas de “complexidade interna” e “dotadas de uma plurissituacionali-

²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986, p. 72.

²⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986, p. 75-76.

²⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986, p. 85.

²⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986.

²⁹ COSTA, Alcides J. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 54.

³⁰ BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Trad. Narciso Amorós Rica. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971, p. 82.

³¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1125.

³² JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986, p. 85.

dade” que “acarretam uma pluralidade de situações jurídicas para cada uma das partes”³³. É por isso que o autor sustenta ser incorreto “reduzir o conteúdo da relação jurídica a uma só situação subjetiva” para cada uma das partes, refutando a redução da relação jurídica tributária à obrigação e contrastando com o entendimento de Alcides Jorge Costa mencionado acima.

Por isso, e embora, como dito, a estrutura obrigacional da obrigação principal procure equiparar fisco e contribuinte, a complexidade da relação jurídica tributária, que impõe diversos outros deveres e obrigações aos particulares, confirma o dito por Alcides Jorge Costa: conquanto tente-se reduzir a relação jurídica tributária ao seu nexos intersubjetivo, “era e é inegável a presença do poder financeiro estatal na relação tributária”³⁴. Conforme se verá ao longo deste estudo, a existência das regras de responsabilidade de terceiros confirma que o legislador optou por mover o pêndulo “para o poder de imposição” estatal³⁵.

A natureza das regras de responsabilidade é bastante polêmica. Paulo de Barros Carvalho sustenta que “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas”³⁶. O autor enxerga nos artigos do CTN diversos deveres – implícitos ou explícitos – direcionados aos terceiros que, por qualquer razão, têm algum vínculo com o contribuinte ou com o fato gerador. Assim, “(p)or descumprir esse dever, embutido na proclamação da sua responsabilidade, é que se vê posto na contingência de pagar certa quantia”³⁷. Há quem enxergue “regra de natureza processual dirigida à cobrança do tributo” em algumas disposições do CTN³⁸, que teriam o objetivo de garantir o adimplemento do crédito tributário, de sorte que os “ditos responsáveis tributários não são figuras tipicamente tributárias”³⁹.

Outros autores, como Alcides Jorge Costa, entendem que a teoria dualista da obrigação é “fértil” para explicar o instituto da responsabilidade⁴⁰. Considerando a definição do CTN, responsável é aquele que não é contribuinte e é obrigado, por lei expressa, ao pagamento de tributo. Essa distinção entre contribuinte e responsável é que seria explicada pela teoria dualista da obrigação. Contri-

³³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986, p. 88-89.

³⁴ COSTA, Alcides J. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 23.

³⁵ COSTA, Alcides J. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 34.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 314.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

³⁸ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 150.

³⁹ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 152.

⁴⁰ COSTA, Alcides J. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 53.

buinte, sendo aquele que incorre no fato jurídico tributário, possui a dívida, o dever. O responsável, cuja responsabilidade decorre de lei, possui apenas a responsabilidade. Mas isso não é regra absoluta, sendo possível encontrar, nos diferentes artigos do CTN, combinações diferentes dos elementos dívida e responsabilidade⁴¹.

De toda forma, não é escopo do presente trabalho expor todas as correntes ou mesmo tomar determinada posição sobre a natureza das regras de responsabilidade. Quer parecer que a supremacia do interesse público certamente influenciou a previsão de regras que imputam responsabilidade de terceiros no CTN. De toda sorte, cumpre, nesta primeira seção, ter como premissa a ideia de que as regras de responsabilidade afetam diretamente a obrigação tributária, alterando ou complementando o sujeito passivo da obrigação. A interação dessa norma com a obrigação tributária será objeto da próxima seção, na qual, com apoio na teoria geral do direito e na teoria geral das obrigações, será sustentado que a individualização da regra de responsabilidade é importante ferramenta para a correta compreensão do instituto, permitindo investigar a extensão de sua influência na obrigação tributária.

3. A regra-matriz de responsabilidade tributária

3.1. A Teoria Geral do Direito: obrigação como algo duradouro

Conforme Neil MacCormick, é válido pensar no conceito de obrigação “como algo que perdura no tempo”, um “relacionamento ao longo do tempo entre o ato de fazer uma promessa e a data para cumpri-la”⁴². Essa construção, feita a partir do conceito de obrigação para a teoria geral do direito, permite (i) reduzir “a componentes mais simples os vários elementos agrupados em uma formulação” e (ii) agrupar as diferentes espécies de obrigação em um “conjunto geral”⁴³. Para o autor, certos institutos jurídicos podem ser mais bem compreendidos com base no aspecto temporal e na decomposição de suas regras, mencionando, ao lado da obrigação, o casamento, o testamento, a hipoteca, a sociedade anônima etc. Conforme MacCormick, “(t)odos esses são institutos jurídicos, relacionamentos estabelecidos perante a lei e passíveis de subsistir ao longo do tempo”⁴⁴.

A partir dessa ideia, MacCormick escreve que a mera existência de um desses institutos “é uma pré-condição para toda uma variedade de consequências normativas no Direito, envolvendo deveres, obrigações ou outros poderes de muito mais que uma pessoa, abrangendo bem mais do que um tipo de ação ou ope-

⁴¹ COSTA, Alcides J. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 61.

⁴² MACCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart*. Trad. Cláudia Santana Martins. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 114.

⁴³ MACCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart*. Trad. Cláudia Santana Martins. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 115.

⁴⁴ MACCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart*. Trad. Cláudia Santana Martins. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 116.

ração a ser efetuada em um momento possivelmente bem distante do ato original de ‘instituição’ ou ‘instauração’ do instituto em questão⁴⁵. Usando o testamento como exemplo, o autor sustenta que a outorga do testamento é vista como regra independente da aplicação prática do testamento quando do falecimento do testador⁴⁶.

Da mesma forma, a análise individualizada também permite encontrar as “várias classes diferentes de pessoas afetadas” pelo testamento, em diferentes momentos temporais, podendo ser mencionados, além do próprio testador, os beneficiários, a pessoa responsável pela execução do testamento, o juiz responsável por controvérsias derivadas do ato, e até mesmo as autoridades fiscais com interesse na sucessão⁴⁷. Para MacCormick, a “simplificação da individuação do material normativo” facilita a compreensão de um “conjunto de regras que sejam inter-relacionadas”⁴⁸, concluindo que “a existência postulada ao longo do tempo de ‘um testamento’ é o que nos permite ver as inter-relações dessas regras distintas”⁴⁹.

3.2. A decomposição dos elementos da obrigação civil

A decomposição de MacCormick, elaborada para fins da teoria do direito, também é feita pelos civilistas ao construírem o conceito da obrigação do direito privado. Orlando Gomes, por exemplo, escreve que a relação obrigacional “tem como fim imediato uma prestação, e remoto, a sujeição do patrimônio do devedor”⁵⁰. Essa distinção reflete a adoção da teoria dualista da obrigação, que decompõe os elementos da relação para possibilitar a correta compreensão do instituto. A prestação, que deve ser cumprida espontaneamente, corresponde ao *debitum*, enquanto a sujeição, ou responsabilidade patrimonial ao poder coativo do credor, corresponde a *obligatio*⁵¹. É importante lembrar, conforme adverte Couto e Silva, que a responsabilidade é elemento intrínseco à obrigação, não surgindo apenas quando do inadimplemento.⁵² É o estado potencial de que fala Betti, “um estado cujas consequências jurídicas não são realizáveis ‘desde logo’, imediatamente, desde seu surgimento”⁵³.

⁴⁵ MACCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart*. Trad. Cláudia Santana Martins. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

⁴⁶ MACCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart*. Trad. Cláudia Santana Martins. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

⁴⁷ MACCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart*. Trad. Cláudia Santana Martins. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 113.

⁴⁸ MACCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart*. Trad. Cláudia Santana Martins. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 214.

⁴⁹ MACCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart*. Trad. Cláudia Santana Martins. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 116.

⁵⁰ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed., rev., atualizada e aumentada de acordo com o Código civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 21.

⁵¹ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed., rev., atualizada e aumentada de acordo com o Código civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 18-19.

⁵² COUTO E SILVA, Clóvis do. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 83.

⁵³ BETTI, Emilio. *Teoria geral das obrigações*. Trad. Francisco José Galvão Bruno. Campinas: Book-seller, 2006, p. 254.

É a análise dos diferentes elementos que compõem a obrigação que permite a compreensão do instituto, revelando, por exemplo, ser possível a existência de *debitum* sem *obligatio*, *obligatio* sem *debitum* próprio, *obligatio* sem *debitum* atual e, por fim, *debitum* sem *obligatio* própria⁵⁴, facilitando a compreensão de institutos como a garantia real, a obrigação natural, a fiança, dentre outros. É a decomposição dos elementos da obrigação, assim, que permite enxergar o dualismo das obrigações, concluindo Betti pela “absoluta independência da responsabilidade de um débito” e “a possibilidade de conceber débito como independente de responsabilidade”⁵⁵.

Foi também a decomposição dos elementos da obrigação que permitiu a elaboração do conceito de pretensão por Windcheid, conforme lembrado por Couto e Silva, o que levou “a sistematização em matéria que até então se manifestava de difícil entendimento”⁵⁶. Uma vez entendida a pretensão como o poder do credor de exigir do devedor o adimplemento da prestação, a própria compreensão de institutos correlacionados, como as obrigações naturais, foi esclarecida: partindo do pressuposto de que “no conceito de dever havia graduação quanto à eficácia”, extrai-se que há direitos que não correspondem pretensão, de sorte que “o devedor está completamente à vontade de adimplir, ou não, o devido”⁵⁷.

No âmbito do direito privado, cabe ainda citar a ideia da “obrigação como processo”, defendida por Couto e Silva, que reforçaria os “aspectos dinâmicos” do conceito de dever, expondo a “relação obrigacional como algo que se encadeia e se desdobra em direção ao adimplemento, à satisfação dos interesses do credor”⁵⁸. Ao pensar a obrigação como processo, algo que se perdura por certo período, quer o autor “sublinhar o ser dinâmico da obrigação, as várias fases que surgem no desenvolvimento da relação obrigacional e que entre si se ligam com interdependência”⁵⁹. O pensamento de Couto e Silva é bastante similar ao de MacCormick, já mencionado, que enxerga a obrigação (e diversos outros institutos jurídicos) como algo que se perdura no tempo e objeto de relações jurídicas inter-relacionadas.

Por fim, ainda na perspectiva civilista, Orlando Gomes afirma que “a relação obrigacional admite alterações na composição de seus elementos essenciais, que se efetuam no curso de sua existência, sem lhe atingir a individualidade”. Para o autor, embora possa haver modificações no elemento pessoal, no elemento material e no elemento causal, o “vínculo subsiste na individualidade [...] median-

⁵⁴ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed., rev., atualizada e aumentada de acordo com o Código civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 19.

⁵⁵ BETTI, Emilio. *Teoria geral das obrigações*. Trad. Francisco José Galvão Bruno. Campinas: Bookseller, 2006, p. 278.

⁵⁶ COUTO E SILVA, Clóvis do. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 84.

⁵⁷ COUTO E SILVA, Clóvis do. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

⁵⁸ COUTO E SILVA, Clóvis do. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 17.

⁵⁹ COUTO E SILVA, Clóvis do. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 20.

te processo técnico que as legislações modernas consagram”. Como exemplo de modificação do elemento pessoal, Orlando Gomes menciona a sucessão, quando “um sujeito de direito toma o lugar de outro em determinada relação jurídica”. Essa alteração pode ser tanto ativa (cessão de crédito e sub-rogação) ou passiva (delegação e expromissão). A relação obrigacional ainda pode ser alterada em seu objeto, representando “alteração quantitativa se a coisa prestada aumenta ou diminui física e economicamente”. No direito civil, há ainda situações excepcionais que, ao alterarem o conteúdo da relação obrigacional, afetam a própria individualidade da obrigação, como a novação objetiva, a sub-rogação real e a transação. Nesses casos, “é a própria obrigação que, por via de consequência, é substituída. Não configuram, pois, simples modificação de um elemento.”⁶⁰

3.3. A decomposição da relação jurídica tributária e da obrigação tributária

Não é difícil perceber que a compreensão do fenômeno da obrigação tributária como algo que se perdura no tempo – e composta por vários elementos que podem ser decompostos – também auxilia na compreensão do instituto e permite enxergar a multiplicidade de relações jurídicas existentes na relação tributária. Nascida a obrigação tributária pelo fato gerador, conforme prevê o CTN, dela decorre o crédito tributário. Com a identificação do sujeito passivo, a obrigação tributária é concretizada pelo lançamento⁶¹, passando a ser exigível. O vínculo obrigacional existente entre sujeito ativo e sujeito passivo, contudo, não deve ser visto como algo estático, mas sim como algo dinâmico. Há no próprio CTN uma pluralidade de regras que podem afetar a relação jurídica tributária, afetando a obrigação em diferentes aspectos, enquanto ela perdurar até sua extinção.

Pode, por exemplo, o sujeito passivo impugnar a exigência e questionar o montante do crédito tributário, o que gera, também, a suspensão da exigibilidade do crédito. O crédito tributário pode ser extinto tanto por ato do sujeito passivo (pagamento) como por ato do sujeito ativo (remissão), como ainda por ato contratual, que envolve manifestação da vontade de ambas as partes (transação). A exigibilidade do crédito tributário é algo que está constantemente sujeito à alteração, a depender da ocorrência de qualquer uma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN.

No entanto, o que mais interessa para o presente estudo é a possibilidade de alteração (ou complementação) do polo passivo da obrigação tributária: a substituição do – ou a inclusão de novo – devedor, que integrará a relação jurídica tributária na qualidade de responsável tributário. As regras de responsabilidade estão previstas nos arts. 128 e subsequentes do CTN, albergando situações jurídicas diversas, como a substituição tributária, a responsabilidade dos sucessores e a

⁶⁰ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed., rev., atualizada e aumentada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 235 e ss.

⁶¹ MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no direito tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 6. São Paulo: IBDT, 1986.

responsabilidade de terceiros. Justamente em razão das suas particularidades é que as diferentes regras de responsabilidade tributária podem afetar a obrigação tributária em momentos temporais distintos. O instituto da substituição tributária, por exemplo, implica imputar a sujeição passiva para outra pessoa que não o contribuinte desde o momento do nascimento da obrigação tributária – e o contribuinte jamais chega a ser sujeito passivo da obrigação. Por outro lado, os casos de responsabilidade por sucessão e responsabilidade de terceiro podem gerar o acréscimo de sujeito passivo, na qualidade de responsável tributário, em momento temporal bem posterior ao do nascimento da obrigação. Conforme se verá na próxima seção, tais regras, analisadas individualmente e a partir de sua interação com as demais normas que regulam a obrigação tributária, permitem sustentar a existência de verdadeira regra-matriz de responsabilidade tributária.

3.3.1. *A autonomia da regra-matriz de responsabilidade tributária*

Ao julgar o RE n. 562.276/PR⁶², o STF reconheceu a existência de “regras-matrizes” de responsabilidade tributária de terceiros, cujos contornos gerais são dados pelos arts. 134 e 135 do CTN. Naquela decisão, concluiu o STF que “a responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”. No acórdão, relatado pela Ministra Ellen Gracie, concluiu-se que “a referência ao responsável enquanto terceiro [...] evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela”. Nesse sentido, a Ministra Ellen Gracie expressamente reconhece que a responsabilidade do terceiro “jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte”, o que se justifica em razão do princípio da capacidade contributiva. A relação de responsabilidade tributária, por sua vez, “decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio”.

O que se exige para a responsabilização deste terceiro é o necessário vínculo com o fato gerador ou com o contribuinte, e que “só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento dos deveres de colaboração para com o Fisco”. Tais deveres, como nota a Ministra Ellen Gracie, são deveres próprios deste terceiro, e “que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária” e, geralmente, “constam de modo implícito das normas que atribuem responsabilidade”. Tal ideia, para a Ministra Ellen Gracie, é extraída a *contrario sensu*, pois a lei tributária, “ao atribuir a determinada conduta a consequência de implicar responsabilidade”, na realidade prevê a proibição da condu-

⁶² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE n. 562.276, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2010, *Dje* 10.02.2011.

ta, almejando “de maneira que as pessoas ajam de modo diverso, evitando a sanção”, tal como as leis penais. Conclui a Ministra Ellen Gracie que, de acordo com a estrutura e a função das regras de responsabilidade, contribuinte e responsável “são sujeitos passivos de relações jurídicas distintas, com suporte em previsões legais e pressupostos de fato específicos, ainda que seu objeto possa coincidir – pagar tributo próprio (contribuinte) ou alheio (responsável)”.

Vale dizer que no julgamento do RE n. 562.276, afetado à sistemática da repercussão geral, o STF firmou a seguinte tese de julgamento para fins do Tema n. 13 de RG: “é inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social”. Com base no voto condutor da Ministra Ellen Gracie, o Tribunal entendeu que o artigo mencionado se desviava das normas gerais de responsabilidade tributária previstas no CTN, especialmente da regra-matriz de responsabilidade tributária contida no art. 135 do CTN. Isso porque a previsão do art. 13 da Lei n. 8.620/1993 era genérica, contrastando com a mais detalhada regra do art. 135, III, do CTN. Assim, para o STF, ao “vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF”.

Para Renato Becho, o entendimento do STF no RE n. 562.276/PR representou “notável avanço na compreensão do fenômeno” da responsabilidade tributária⁶³, permitindo a elaboração de regras-matrizes de responsabilidade com base nos arts. 134 e 135 do CTN. Becho, apoiando-se no decidido, elabora os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo da regra-matriz de responsabilidade dos artigos mencionados⁶⁴.

A construção de uma norma de responsabilidade independente da regra-matriz de incidência, como decidiu o STF e foi encampado por Renato Becho, também é encontrada em autores diversos. Misabel Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro, defende que as diversas classificações da sujeição passiva elaboradas pela doutrina são imprecisas. Não seria correto, por exemplo, falar em sujeição passiva indireta – para a autora mineira, “toda sujeição passiva é direta, pois decorre diretamente da lei”⁶⁵.

⁶³ BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 204. São Paulo: Dialética, 2012, p. 50.

⁶⁴ BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 204. São Paulo: Dialética, 2012.

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1124.

Em sua análise, Misabel Derzi decompõe (“isola”) as regras de sujeição passiva previstas no CTN, e sustenta haver uma norma básica – “que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória” – e norma secundária-complementar, “que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese”, de sorte que “a responsabilidade do responsável nasce diretamente da lei, ou seja, da realização do pressuposto secundário”⁶⁶. Sustenta a autora haver, inegavelmente, uma relação de dependência entre norma primária e norma secundária, de sorte que “o fato gerador da norma básica será sempre principal, assim como a hipótese da norma secundária será sempre complementar”⁶⁷, devendo haver, necessariamente, uma “conexão ou relação de dependência” entre tais previsões⁶⁸. Para Misabel, as inúmeras hipóteses de responsabilidade previstas no CTN representam situações em que está “o sujeito vinculado diretamente ao pressuposto da norma secundária”⁶⁹.

A alteração na sujeição passiva, conforme ensina Misabel, segue as diferentes previsões do CTN. Uma vez concretizado o pressuposto da norma secundária, pode haver a sucessão do contribuinte pelo responsável, caso de “transferência” de responsabilidade. Caso o responsável seja incluído no polo passivo da obrigação tributária ao lado do contribuinte (casos dos arts. 133 e 134), há “espécie de cumulação ou reforço de responsabilidade”⁷⁰. O mais importante, para Misabel Derzi, é que todas as hipóteses de responsabilização de terceiros devem observar necessariamente os princípios gerais de direito tributário, incluindo a legalidade⁷¹.

A autora também entende que, embora haja modificação do polo passivo da obrigação pela regra de responsabilidade, há “continuidade da relação jurídica”, de sorte que “a norma secundária somente altera o polo passivo da norma básica ou matriz, sem qualquer novação”⁷². Como quem incorreu na norma básica foi o contribuinte, e não o responsável, Misabel é assertiva ao afirmar que a obrigação tributária sempre observará “estatuto do contribuinte”⁷³, de forma que “o surgi-

⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1125.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1124.

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

⁷² BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1125.

⁷³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1126.

mento da obrigação do responsável e sua quantificação serão definidos segundo aquele estatuto”⁷⁴. Ou seja, é o regime jurídico do contribuinte que determina a observância de regras de “imunidade e a isenção, a incidência, os critérios de quantificação do dever – base de cálculo e alíquota”, causas de extinção etc.⁷⁵ Ao final, Misabel Derzi conclui que a escolha de um responsável tributário implica a existência “de duas normas jurídicas interligadas”.

Também Octavio Bulcão Nascimento apresenta entendimento semelhante. Para o autor, tendo como premissa que a regra de responsabilidade é de natureza tributária, “as notas dos eventos contidas nos antecedentes das regras-matrizes de incidência são completamente diversas das notas dos eventos contidas no antecedente da norma que proclama responsabilidade”⁷⁶. Segundo entendimento do autor, “trata-se de norma criada pelo legislador para manter a garantia patrimonial de um crédito tributário seu”. Nota-se que o entendimento de Nascimento é específico para as regras de responsabilidade por sucessão, pois ele atribui natureza sancionatória para as demais hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN⁷⁷.

Ainda que não idênticos, os entendimentos do STF, Becho, Misabel e Nascimento têm o mérito de individualizar as regras de responsabilidade tributária previstas no CTN, permitindo a melhor compreensão do instituto. A regra de responsabilidade tributária, embora dependa da existência da relação jurídica tributária entre contribuinte e fisco, incide de forma autônoma em relação à regra-matriz de incidência tributária. Tal concepção, somada à ideia de que a obrigação tributária existe ao longo de um período até a sua extinção, permite sustentar que a regra de responsabilidade tributária pode afetar a obrigação tributária em diferentes momentos.

Em outras palavras, a responsabilidade tributária de terceiro pode ser imputada juntamente com o fato gerador, no momento do nascimento do crédito tributário ou posteriormente. Em alguns casos, como lembrado por Misabel, “o pressuposto da norma secundária ocorre antes da realização do pressuposto da norma básica”⁷⁸, como na substituição tributária para frente.

Nesse contexto, a premissa para a imputação de responsabilidade tributária

⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1125.

⁷⁶ NASCIMENTO, Octávio Bulcão. Sujeição passiva tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2004, p. 837.

⁷⁷ NASCIMENTO, Octávio Bulcão. Sujeição passiva tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2004, p. 835.

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1124.

no âmbito administrativo, de forma autônoma ao procedimento de constituição do crédito tributário, é justamente a autonomia da regra de responsabilidade em relação à regra-matriz de incidência. Tais regras, ainda que relacionadas, incidem sobre fatos distintos e com diferentes consequências – e, mais do que isso, com requisitos procedimentais diversos. Dessa forma, conforme será visto na próxima seção, não há qualquer ilegalidade na Portaria PGFN n. 948/2017, que institui procedimento administrativo de imputação de responsabilidade de competência da PGFN para crédito tributário definitivamente constituído e inscrito em dívida ativa.

4. Imputação de responsabilidade e a Portaria PGFN n. 948/2017

Antes de analisar a normatização da PGFN, cumpre verificar como a própria Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB) regulamentou a matéria. Como se depreenderá da análise, ao criar um procedimento específico de imputação de responsabilidade administrativa, a RFB reconhece que o lançamento tributário (art. 142 do CTN), ato privativo de Auditor Fiscal da Receita Federal e que visa constituir o crédito tributário⁷⁹, é procedimento relacionado à regra-matriz de incidência tributária e distinto de eventual procedimento administrativo de imputação de responsabilidade tributária.

4.1. Imputação de responsabilidade no âmbito da RFB

A Instrução Normativa RFB n. 1862/2018 “dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil”, e estabelece procedimentos específicos para a imputação de responsabilidade de acordo com a etapa de constituição do crédito tributário. De competência exclusiva de Auditor-Fiscal, há procedimento específico para a imputação de responsabilidade em procedimento fiscal, isto é, na constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício (arts. 2º ao 7º) ou em despacho decisório em declaração de compensação (arts. 8º ao 10). Em seguida, é previsto procedimento de imputação de responsabilidade antes do julgamento em primeira instância (arts. 11 ao 14). Por fim, é regulamentado o procedimento para imputação de responsabilidade em crédito tributário definitivamente constituído e que ainda não tenha sido encaminhado para inscrição em dívida ativa da União (arts. 15 ao 17).

Para a imputação de responsabilidade nos termos da IN RFB n. 1.862/2018, é essencial a lavratura de termo com a observância dos seguintes critérios (art. 3º): (i) a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva; (ii) a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária; (iii) o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II; (iv) a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável. O parágrafo único do dispositivo ainda prevê que o

⁷⁹ Art. 6º, I, a, da Lei n. 10.593, de 6 de dezembro de 2002.

“Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária”.

É relevante notar, também, que a IN RFB n. 1.862/2018 encampou o entendimento do STF no mencionado RE n. 562.276/PR, dispondo em seu art. 1º, inciso I, que “a responsabilidade tributária pressupõe a existência da regra-matriz de incidência tributária, referente à obrigação tributária, e da regra-matriz de responsabilidade tributária”. Tal dispositivo é complementado pelo inciso II, segundo o qual “a imputação de responsabilidade tributária é o procedimento administrativo para atribuir responsabilidade tributária a terceiro que não consta da relação tributária como contribuinte ou como substituto tributário, nas hipóteses legais”. Extrai-se que, excluindo os casos de substituição tributária, a atribuição de responsabilidade tributária de terceiros deverá seguir o procedimento previsto na IN RFB n. 1.826/2018.

A normatização da matéria revela que a RFB reconhece que a imputação de responsabilidade de terceiros é procedimento específico no contexto da “vida” da obrigação tributária. A incidência da norma de responsabilidade não se confunde com a verificação do fato jurídico tributário, e o procedimento de imputação de responsabilidade, por consequência, não se confunde com o lançamento tributário. Não deve causar estranheza, portanto, o fato de a IN RFB n. 1.862/2018 regulamentar procedimento de imputação de responsabilidade de terceiro para crédito tributário já definitivamente constituído e ainda não inscrito em dívida ativa. A RFB é o órgão responsável pelo crédito tributário desde o seu nascimento até a inscrição em dívida e, neste período, é o órgão com a competência para realizar o procedimento de imputação de responsabilidade de terceiro. Uma vez que o crédito tributário seja inscrito em dívida ativa, no entanto, cessa a competência da RFB.

4.2. Imputação de responsabilidade no âmbito da PGFN

A Portaria PGFN n. 948/2017 regulamenta o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. Visa tal procedimento apurar a “responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN”. Conforme a regulamentação, a instauração do procedimento deve conter, necessariamente: (i) identificação da pessoa jurídica cuja dissolução irregular é apontada; (ii) identificação do terceiro em face do qual o procedimento foi instaurado; (iii) elementos de fato que caracterizaram a dissolução irregular da pessoa jurídica; (iv) fundamentos de direito da imputação da responsabilidade pela dívida ao terceiro; e (v) discriminação e valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa objeto do procedimento.

Nota-se que o PARR é instituído tão somente para créditos tributários inscritos em dívida ativa, respeitando a competência da PGFN para “apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para

fins de cobrança, amigável ou judicial” prevista no art. 12, inciso I, da Lei Complementar n. 73/1993. Ainda sobre a competência da PGFN, a Lei n. 13.606/2018 incluiu o art. 20-D na Lei n. 10.522/2002⁸⁰, que expressamente atribui ao órgão à competência para instaurar o PARR. Nesse sentido, conforme o *caput* do dispositivo, combinado com o seu inciso III, a PGFN poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária, instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as disposições da Lei n. 9.784/1999.

Conforme informações extraídas do sítio eletrônico da PGFN⁸¹, as seguintes situações configuram indícios de dissolução irregular da pessoa jurídica que possibilitam a abertura do PARR, e que podem ser classificados em dois grupos. O primeiro, representado pela situação cadastral irregular da pessoa jurídica perante a RFB, do que seriam indícios: a omissão de declarações à RFB; a localização desconhecida, com declaração de inaptidão pela RFB; a inexistência de fato, por (a) não dispor de patrimônio ou capacidade operacional para desempenho de suas atividades, ou (b) não ser localizada nos endereços informados aos órgãos de controle; a declaração de inaptidão, o cancelamento de registro, a omissão contumaz, dentre outras. Vale dizer que, consoante a referência apresentada no sítio da PGFN, todas essas situações encontram fundamento na Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018, que dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Atualmente o CNPJ é regulamentado pela Instrução Normativa RFB n. 2119/2022, a qual, em seu art. 31 e subsequentes, prevê as hipóteses de baixa de ofício da inscrição no CNPJ as quais, conforme entendimento da PGFN, são aptas a justificar a instauração do PARR.

O segundo grupo é representado pela hipótese que, consoante o sítio eletrônico da PGFN, tem como fundamento legal o art. 135, III, do CTN, caracterizada por indícios de dissolução irregular de pessoa jurídica em situação ativa, os quais

⁸⁰ “Art. 20-D. Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acatamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018):

I – notificar as pessoas de que trata o *caput* deste artigo ou terceiros para prestar depoimentos ou esclarecimentos (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018);

II – requisitar informações, exames periciais e documentos de autoridades federais, estaduais e municipais, bem como dos órgãos e entidades da Administração Pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018);

III – instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as disposições da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018).”

⁸¹ PGFN. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/copy_of_parr. Acesso em: 15 mar. 2023.

“são baseados na ausência de indicativos econômico-financeiros da pessoa jurídica devedora, embora se encontre em situação cadastral ativa”. Nem o site da PGFN e nem a Portaria PGFN n. 948/2017 detalham o que se entende por “indicativos econômico-financeiros” capazes de sugerir a dissolução irregular da empresa em situação ativa. No entanto, em recente acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região⁸², adiante analisado, o voto condutor proferido pelo Desembargador Carlos Muta transcreve trecho do recurso de apelação interposto pela PGFN que menciona alguns desses indicativos, como a “existência de faturamento, movimentação financeira, pagamento de tributos correntes, quantidade de empregados, distribuição de lucros e dividendos, apresentação de declarações econômico-fiscais, emissão de notas fiscais eletrônicas de entrada e saída, repasses recebidos do Governo Federal, pagamento e recebimento de aluguéis, recebimento de rendimentos sujeitos à incidência de imposto de renda na fonte, aquisição ou alienação de bens do ativo imobilizado, aquisição ou alienação de bens imóveis, dentre outros”.

Conforme será visto na próxima seção, o PARR foi instituído como um processo administrativo em que se reconhece o direito do contribuinte de impugnar, no próprio âmbito administrativo, a responsabilidade tributária. Nesse contexto, e conforme o art. 4º, § 1º, II e III, da Portaria PGFN n. 948/2017, a impugnação à cobrança administrativa “deverá trazer elementos aptos para demonstrar a incorrência de dissolução irregular ou a ausência de responsabilidade pelas dívidas”, incluindo a seguinte documentação: (i) cópia dos documentos que comprovem o regular funcionamento da pessoa jurídica, como notas fiscais, livros contábeis e fiscais, extratos bancários, relação de empregados e comprovação do pagamento de tributos correntes; e (ii) outros documentos que infirmem os indícios de encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica devedora ou demonstrem a sua ausência de responsabilidade em relação às dívidas em cobrança.

Embora a normatização da PGFN não mencione a existência da regra-matriz de responsabilidade tributária, é justamente a sua existência e possibilidade de aplicação de forma autônoma que autoriza o procedimento. Afinal, como bem lembra Misabel Derzi⁸³, a responsabilidade de terceiros é uma responsabilidade direta, que decorre exclusivamente da lei e da verificação em concreto dos seus pressupostos. Nesse contexto, com a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, surge a competência da PGFN prevista no mencionado art. 12 da Lei Complementar n. 73/1993, para apuração da “liquidez e certeza” da dívida, reforçada pela previsão do art. 20-D da Lei n. 10.522/2002, que estabeleceu expressamente a possibilidade de a PGFN instaurar procedimento administrativo para verificar

⁸² TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO, Processo n. 5008792-65.2020.4.03.6100, Rel. Des. Fed. Carlos Muta, j. 01.02.2023, p. 03.02.2023.

⁸³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 1125.

a ocorrência da situação que autoriza a imputação da responsabilidade tributária de terceiro. E, o que é extremamente importante, conforme será visto no próximo item, o devido processo legal é obedecido em todo o procedimento, sendo dado ao responsável a possibilidade de impugnar e, eventualmente, recorrer de decisão desfavorável.

4.3. Do procedimento administrativo e do devido processo legal

Uma vez reconhecida a autonomia das regras de responsabilidade tributária, deve-se concordar com Renato Becho⁸⁴, que aponta ser imperiosa a observância do devido processo legal, devendo, sempre, ser instaurado um procedimento administrativo de responsabilização. Em sentido semelhante, Schoueri critica normatização antiga da PGFN (Portaria n. 713/2011), que almejava imputar responsabilidade tributária com “declaração fundamentada, sem se referir a um processo administrativo”⁸⁵. Para o autor, “a mera declaração da autoridade não pode suprir o direito ao contraditório e a ampla defesa daquele responsável”, concluindo que “não parece aceitável a inclusão de nome em Certidão de Dívida Ativa sem que antes se tenha oferecido ao acusado a oportunidade de defesa”⁸⁶. Ao final, o autor elogia a normatização da matéria pela RFB que, justamente, confirmava a “necessidade de instauração de procedimento administrativo em face do responsável”⁸⁷.

Nesse mesmo sentido, Renato Becho conclui que o princípio do devido processo legal e suas facetas do contraditório e da ampla defesa devem ser necessariamente aplicados às hipóteses de responsabilidade tributária, lembrando decisão do STF que expressava tal entendimento⁸⁸. No julgamento do RE n. 608.426-AgR/PR,⁸⁹ de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, restou consignado que “(o) s princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.)”. Nesse contexto, Becho defende a necessidade de um processo administrativo específico de responsabilização, em que seja respeitado o

⁸⁴ BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 204. São Paulo: Dialética, 2012, p. 53.

⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação S.A., 2021, p. 653-654.

⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação S.A., 2021.

⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação S.A., 2021, p. 654.

⁸⁸ BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 204. São Paulo: Dialética, 2012, p. 53.

⁸⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE n. 608.426-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. 04.10.2011, *Dje* 24.10.2011.

direito de defesa do eventual responsável. Por exemplo, ao analisar o art. 134 do CTN, o autor sustenta que é no procedimento administrativo que será apurada a atuação do terceiro que motivou a sua responsabilização. Uma vez concluído tal procedimento administrativo é que pode haver a inclusão do responsável na CDA, com o redirecionamento da execução fiscal⁹⁰.

A instauração de um procedimento administrativo em que seja observado o devido processo legal, sendo oportunizado o exercício do direito de defesa ao eventual responsável, é de suma importância. É possível fazer um paralelo com o lançamento de ofício e o direito fundamental de o contribuinte impugnar tal lançamento.

Em estudo fortemente influenciado pela doutrina alemã, Brandão Machado sustenta que a obrigação tributária e o crédito tributário surgem com a verificação do fato gerador, concluindo pela eficácia declaratória do lançamento. Ainda, para Brandão Machado, o princípio da legalidade “não impõe que o *quantum* da obrigação tributária seja necessária e privativamente apurado pela administração pública mediante o lançamento. Permite que a lei ordinária, sem ofensa ao princípio, defira a tarefa da apuração ao próprio contribuinte, para ulterior exame da administração.”⁹¹ O autor conclui seu estudo afirmando que o lançamento tem duplo objetivo: (a) possibilitar o exercício do contraditório pelo sujeito passivo, por meio do direito de petição; (b) criar um título com sua definitividade⁹². Nesse contexto, a instauração de um procedimento administrativo de imputação de responsabilidade, nos moldes da Portaria PGFN n. 948/2017, que respeita o devido processo legal, é, assim, coerente com os objetivos que Brandão Machado enxerga no lançamento. Como mencionado, no processo administrativo instaurado no contexto do PARR, é possibilitado ao contribuinte impugnar à cobrança fiscal, que será julgada por Procurador da Fazenda Nacional “em exercício na unidade descentralizada responsável pela inscrição em dívida ativa”, conforme o art. 5º da Portaria PGFN n. 948/2017. Caso a decisão seja desfavorável ao contribuinte, este poderá apresentar recurso administrativo, o qual será julgado pelo “Procurador-Chefe da Dívida Ativa nas unidades Regionais, o Procurador-Chefe ou o Procurador-Seccional da unidade descentralizada, desde que estes não sejam os responsáveis pela iniciativa da cobrança ou pela decisão recorrida, hipóteses em que o recurso deverá ser submetido à respectiva autoridade imediatamente superior” (art. 6º, § 3º, da Portaria PGFN n. 948/2017). A instituição do PARR como um

⁹⁰ BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 204. São Paulo: Dialética, 2012, p. 54.

⁹¹ MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no direito tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 6. São Paulo: IBDT, 1986, p. 1327-1328.

⁹² MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no direito tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 6. São Paulo: IBDT, 1986, p. 1376.

processo administrativo em que se respeita o devido processo legal, assim, reforça o entendimento pela legalidade do procedimento.

Em recente acórdão de relatoria do Desembargador Carlos Muta⁹³, a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região apresentou entendimento semelhante, concluindo pela legalidade do PARR por, além de ser compatível com as regras de responsabilidade tributária previstas na Constituição e no CTN, observar o devido processo legal. No voto condutor do acórdão, o Desembargador Carlos Muta afirma que “a instauração de procedimento administrativo prévio à solidarização judicial da dívida, promove fortalecimento da garantia de ampla defesa e contraditório, na medida em que a responsabilização do terceiro ocorre mediante contraditório prévio, em sede administrativa, em adição à possibilidade de discussão judicial”. Assenta ainda que “a conclusão fiscal sobre os elementos de fato e prova examinados no PARR, tanto mais por se tratar de procedimento em regime de contraditório, é ato dotado de presunção de veracidade e legitimidade, pelo que não se avista mácula na emenda do título previamente ao exame do Juízo”⁹⁴.

No caso concreto, o contribuinte impetrou mandado de segurança para obter o PARR instaurado em seu desfavor e obter o reconhecimento judicial da inconstitucionalidade do procedimento. Conforme relatado no acórdão, a omissão de entrega das declarações da pessoa jurídica da qual era sócio foi considerada indício da dissolução irregular da empresa. Tanto a impugnação quanto o recurso apresentado no PARR foram rejeitados pela PGFN. No primeiro grau, o juízo da 5ª Vara Cível Federal de São Paulo concedeu a ordem mandamental, declarando a inconstitucionalidade do PARR e determinando o cancelamento dos seus efeitos. Na sentença, restou consignado que “o redirecionamento da execução ao sócio-gerente é tarefa exclusiva do Poder Judiciário, não pode a autoridade administrativa desbordar os limites da sua atuação, praticando atos reservados exclusivamente ao magistrado, com amparo em ato infralegal produzido ao arrepio da Constituição da República”. Em suma, para o juízo sentenciante, a imputação de responsabilidade tributária no âmbito administrativo tem como consequência “usurpar a função jurisdicional”, pois competiria “exclusivamente ao juiz verificar se estão presentes os requisitos para o redirecionamento da execução, especialmente no que toca ao exercício da gerência ao tempo do fato imponível e dissolução irregular da sociedade”.

Ao dar provimento ao recurso de apelação interposto pela PGFN, e assim reconhecer a legalidade do PARR, o Desembargador Carlos Muta afirmou que o caso não era de imputação de responsabilidade tributária ao sócio por simples

⁹³ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO, Processo n. 5008792-65.2020.4.03.6100, Rel. Des. Fed. Carlos Muta, j. 01.02.2023, p. 03.02.2023.

⁹⁴ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO, Processo n. 5008792-65.2020.4.03.6100, Rel. Des. Fed. Carlos Muta, j. 01.02.2023, p. 03.02.2023.

inadimplemento de tributo pela pessoa jurídica, mas sim a “constatação de indícios concretos e suficientes de dissolução irregular por descumprimento de obrigação acessória atinente à apresentação de declarações fiscais por relevante período de tempo, desde 2014, a indicar que não existe atividade de fato da empresa sem que tenha havido, por sua vez, dissolução e baixa regular da pessoa jurídica”.

Em seu voto, o Desembargador Carlos Muta fez interessante digressão sobre o reconhecimento da responsabilidade tributária no âmbito administrativo, inclusive com reflexos na inscrição em dívida ativa, observando que tal procedimento faz parte da “praxe fiscal” e é reconhecido como válido pelo Poder Judiciário. Nesse ponto, o Relator refere-se à jurisprudência que atribui à corresponsável pessoa física, cujo nome consta da CDA, o ônus probatório de elidir a responsabilidade tributária. Há que se concordar com esse raciocínio, especialmente na possibilidade de imputação de responsabilidade tributária pelas autoridades administrativas. Afinal, como visto anteriormente, a própria RFB possui regulamentação específica dos procedimentos de imputação de responsabilidade no âmbito administrativo, a depender da etapa em que se encontra a constituição do crédito tributário.

Após essas considerações, conclui o Desembargador Carlos Muta que “o exame da legislação e jurisprudência não evidencia impedimento à apuração, na instância fiscal, de responsabilidade tributária de terceiro, desde que observadas garantias formais e instrumentais do processo administrativo e, em particular, requisitos legais próprios para imputação de tal espécie de responsabilidade, em especial face às prescrições do Código Tributário Nacional”. Afirmou ainda que, sobre o tema em discussão, não existe “reserva judicial”, cabendo, porém, o controle judicial da administração pública, “de sorte que pode ser ajuizada demanda para imputar nulidade por cerceamento de defesa ou por ilegalidade da decisão fiscal” proferida no PARR, seja por violar “os parâmetros [...] do artigo 135 do CTN, ou súmula de jurisprudência da Corte Superior”. Observa, no entanto, que a possibilidade de questionar judicialmente a imputação administrativa de responsabilidade não implica que o PARR “seja, em si, inconstitucional ou ilegal”. Não há como discordar do entendimento do Desembargador Carlos Muta, especialmente quando afirma que a decisão administrativa proferida no PARR poderá ser questionada no Judiciário, em respeito ao art. 5º, XXXV, da Constituição.

Ainda quanto à possibilidade de reconhecimento administrativo da dissolução irregular, o Desembargador Carlos Muta afirma que, em regra, a dissolução irregular é fundamentada (i) em certidão elaborada por oficial de justiça ou (ii) “manifestação fundamentada da exequente [...] com dados que evidenciam a existência de dissolução irregular”. Por isso, assenta que “a tentativa de citação judicial frustrada, por não localização da devedora, não é o único caminho hábil a permitir o redirecionamento da cobrança”, mencionando precedente do STJ que reconhece a possibilidade de constatação de dissolução irregular da empresa sem que haja, em determinado caso concreto, certidão do Oficial de Justiça que ateste

o encerramento da atividade da empresa⁹⁵. Assim, o Desembargador Carlos Muta menciona as razões do recurso fazendário, em que a PGFN alegou que as informações constantes dos sistemas da “Administração Tributária”, muitas vezes, podem ser suficientes para “demonstrar a inatividade de uma empresa, independentemente de diligências presenciais, como aquelas realizadas por oficiais de justiça”. Conforme consta do acórdão, afirmou a PGFN que seria demasiadamente limitante “restringir a aferição e a comprovação da dissolução irregular às hipóteses em que há certidão de Oficial de Justiça”, pois haveria outras situações plenamente válidas, praticadas por agentes públicos e com base em documentos oficiais, que poderiam atestar a dissolução irregular.

Ao analisar a legalidade da imputação de responsabilidade tributária no âmbito administrativo, o Desembargador Carlos Muta manifesta entendimento semelhante ao sustentado neste trabalho. Afirma que “é certo que a responsabilização por transferência decorre de norma apartada da regra-matriz de incidência tributária”, pois, primeiramente, o contribuinte incorre no fato gerador e surge a “relação jurídica obrigacional tributária” e somente “por evento posterior e distinto, controlado por hipótese normativa diversa, há responsabilização de sujeitos outros pela prestação pecuniária originalmente devida”. No contexto da obrigação tributária, ainda segundo o relator, “o que isto significa é, propriamente, a modificação do sujeito passivo [...], a partir de solidarização da dívida”. Vê-se, assim, que é a existência da regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiros, com fundamento autônomo em relação à regra-matriz do tributo, que possibilita o reconhecimento da responsabilidade tributária no âmbito administrativo por meio do PARR. Uma crítica que deve ser feita ao voto do Desembargador Carlos Muta é relativa à equiparação do PARR ao lançamento tributário. O Relator inclusive menciona o art. 142 do CTN⁹⁶ para justificar tal equiparação, concluindo que “trata-se de conteúdo expressamente abrangido pela atividade de lançamento”. Como sustentado neste trabalho, quer parecer, contudo, que o PARR não pode ser confundido com o lançamento, e o mero fato de, por meio do PARR, a PGFN identificar o sujeito passivo, na qualidade de responsável tributário, não confere ao procedimento todo o conteúdo do art. 142. Afinal, conforme escreve o próprio relator, o PARR consiste em “investigação que discute o fato deflagrador de responsabilidade de terceiro, e não o próprio crédito”, o que por si só retira do PARR grande parte do conteúdo do art. 142 do CTN. Vale ressaltar, ainda, que no âmbito federal, o lançamento é de competência exclusiva de

⁹⁵ O caso mencionado pelo Desembargador Carlos Muta é o AgRg no REsp n. 1.527.224, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, j. 06.08.2015, *DJe* 14.09.2015.

⁹⁶ “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.”

Auditor-Fiscal da Receita Federal. Parece ser mais correto entender, ressalta-se, que a imputação administrativa de responsabilidade possui semelhanças com o lançamento, mas não se confunde com este, tendo requisitos e procedimentos próprios, previstos em lei e atos normativos infralegais.

Um outro ponto importante da decisão, objeto de consideração por parte do Desembargador Carlos Muta, consiste nos efeitos do PARR na Certidão de Dívida Ativa e, conseqüentemente, na própria execução fiscal. Para o relator, “em se tratando de dívidas não ajuizadas, ainda em fase administrativa, a discussão de responsabilidade tributária de terceiro é perfeitamente possível, sem maiores controvérsias”. Afinal, uma vez encerrado o PARR e imputada a responsabilidade a terceiro, deve a PGFN incluir o nome do corresponsável na CDA e, assim, ajuizar a execução fiscal também em face do corresponsável.

No entender do Desembargador Carlos Muta, porém, é “de maior complexidade o exame da previsão de que a responsabilização derivada do PARR afete processos judiciais em andamento, permitindo modificação do polo passivo de, *v.g.*, execuções fiscais, a partir de procedimento de responsabilização conduzido paralelamente na via estritamente administrativa”. A princípio, sobre esse ponto, cumpre notar que o art. 20-D da Lei n. 10.522/2002 prevê a competência da PGFN para instauração de procedimento administrativo de apuração de responsabilidade de débito inscrito em dívida ativa da União e já objeto de execução fiscal. No entanto, surgem dúvidas sobre a validade da inclusão do corresponsável na CDA, com o redirecionamento da execução fiscal, especialmente tendo em vista o enunciado n. 392 da Súmula do STJ (“A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”)⁹⁷.

No entender do relator, os próprios precedentes que justificaram o enunciado n. 392 não seriam aplicáveis ao caso concreto, pois fundamentados na “nulidade do lançamento fiscal, que não poderia ser convalidada para prosseguimento da execução fiscal, inclusive sob pena de violação de direito a contraditório”. Por isso, tais empecilhos não existiriam quando “o evento que enseja a modificação do sujeito passivo é posterior ou desconhecida pelo Fisco ao momento do lançamento”. Além disso, para reforçar seu argumento, o Desembargador Carlos Muta menciona entendimento consolidado do STJ que reconhece a desnecessidade da substituição da CDA para inclusão do corresponsável tributário por dissolução irregular pois, “nos casos de responsabilidade tributária indireta por transferência, a imutabilidade do título executivo não [é] oponível à satisfação da pretensão fiscal”. Em conclusão, o relator discorre que “o que pode ser concebido, sob o aspecto dogmático, como a razão subjacente da jurisprudência pátria entender pela desnecessidade de retificação do título executivo em casos de responsabilização

⁹⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Primeira Seção, j. 23/09/2009, *DJe* 07.10.2009.

por transferência, além do imperativo de razoabilidade de não se premiar o descumprimento do ordenamento jurídico, é o fato de tratar-se de responsabilização *ex lege* superveniente ao lançamento e ratificada judicialmente”.

Nesse contexto, e conforme o acórdão em comento, mesmo nos casos em que o PARR é instaurado tendo em vista crédito tributário inscrito em DAU e já objeto de execução fiscal, há que se concordar com a posição capitaneada pelo Desembargador Carlos Muta, no sentido de que “nada impede que o Fisco promova retificação de CDA (ato que exsurge pertinente dada a apuração extrajudicial de responsabilidade, a ser submetida a crivo do Judiciário), em cobrança executiva, por força de procedimento de solidarização conduzido ainda que apenas na via administrativa”.

Por fim, o voto condutor do Desembargador Carlos Muta deixa em aberto, expressamente, situações conexas ao PARR e que invariavelmente poderão ser objeto de questionamento no âmbito judicial (“temas como prescrição e a inter-relação temporal entre a constituição da dívida, a instauração do PARR e o ajuizamento de execução fiscal, considerando o momento de ciência do Fisco sobre indícios de dissolução irregular, uma vez estabelecido que se trata de modificação de elemento da relação obrigacional tributária abrangido e formalizado pelo lançamento tributário”). Apesar disso, e à luz do caso concreto em julgamento, conclui que “não se avista, *a priori*, qualquer vício de inconstitucionalidade ou ilegalidade no PARR, seja para responsabilização prévia ou incidental à cobrança judicial de créditos tributários”.

Enfim, como um primeiro precedente de Tribunal Regional Federal que tratou com profundidade do PARR sob o ponto de vista da legalidade do procedimento, o acórdão proferido no Processo n. 5008792-65.2020.4.03.6100, de relatoria do Desembargador Carlos Muta, é, como visto, bastante profundo, abrangendo temas como a (i) competência da PGFN para instauração do procedimento; (ii) respeito ao devido processo legal; (iii) autonomia da regra de responsabilidade tributária de terceiros; (iv) consequências do PARR na CDA e na execução fiscal. A conclusão do acórdão, pela legalidade do PARR tal como regulamentado, vai ao encontro do posicionamento sustentado neste trabalho.

5. Conclusão

O presente artigo teve como objetivo investigar interdependência das regras que afetam a relação jurídica tributária e, mais especificamente, a própria obrigação tributária. Optou-se por estudar o tema a partir de possíveis problematizações decorrentes da Portaria PGFN n. 948/2017, que permitem o estudo da interação das regras de responsabilidade tributária com a obrigação tributária.

Assim, na seção (2), constatou-se que a relação jurídica tributária vista como obrigação análoga à obrigação do direito privado foi mecanismo empregado pela doutrina para refutar a tributação como exercício de poder pelo Estado. Buscava-se equiparar os dois lados antagônicos da obrigação. A igualdade, no entanto, é

meramente formal, estando prevista na lei. E a própria lei que estabelece diversos deveres e direitos que forcem o pêndulo da relação tributária para o lado do poder estatal. As regras de responsabilidade tributária, baseadas no princípio da supremacia do interesse público e que buscam garantir o adimplemento da obrigação pela alteração do sujeito passivo, com a inclusão de um terceiro alheio ao fato gerador do tributo, refletem parcela do poder estatal na obrigação tributária. Em seguida, na seção (3), sustentou-se que tanto a teoria do direito quanto o direito privado se valem da ideia da obrigação como algo que perdura no tempo composta por diferentes elementos. Essa visão permite a melhor compreensão de alguns institutos jurídicos. Foi a decomposição dos diversos elementos da obrigação civil que possibilitou o surgimento da teoria dualista e a elaboração do conceito de pretensão. Em seguida, argumentou-se que a mesma técnica pode ser empregada pelo direito tributário para compreensão das regras de responsabilidade de terceiro. Estudou-se brevemente o RE n. 562.276/PR, em que o STF concluiu pela existência da regra-matriz de responsabilidade tributária baseada em pressupostos próprios e autônomos. Em seguida, na seção (4), sustentou-se que a Portaria PGFN n. 948/2017 estabelece procedimento de imputação de responsabilidade administrativa de forma coerente com a existência da regra-matriz de responsabilidade tributária, e que tal procedimento, ainda, respeita o devido processo legal.

Em suma, ao incluir o art. 20-D na Lei n. 10.522/2002, atribuindo expressamente competência à PGFN para instaurar procedimento administrativo de apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, quer parecer que o legislador tributário optou por mover o pêndulo da relação tributária para o poder estatal. O legislador, ainda, foi coerente com o entendimento do STF acerca da existência autônoma da regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiros, que fundamenta a imputação de responsabilidade tributária em procedimento que não pode ser confundido com o lançamento: o PARR é procedimento diverso, com requisitos formais próprios e com objetivo distinto, que observa o devido processo legal do contribuinte e que almeja, exclusivamente, atribuir responsabilidade tributária de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular da pessoa jurídica com débitos inscritos em DAU.

Bibliografia

- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 204. São Paulo: Dialética, 2012.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

- BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Trad. Narciso Amorós Rica. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971.
- BETTI, Emilio. *Teoria geral das obrigações*. Trad. Francisco José Galvão Bruno. Campinas: Bookseller, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- COSTA, Alcides J. Algumas notas sobre a relação jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- COSTA, Alcides J. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003.
- COUTO E SILVA, Clóvis do. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: FGV, 2006.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed., rev., atualizada e aumentada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986.
- LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A estrutura dualista da obrigação tributária. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, 1971.
- MACCORMICK, Neil. *H. L. A. Hart*. Trad. Cláudia Santana Martins. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no direito tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 6. São Paulo: IBDT, 1986.
- NASCIMENTO, Octávio Bulcão. Sujeição passiva tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2004.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição ao estudo da obrigação tributária: um posfácio. In: PRETO, Raquel Elita Alves (org.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Iasp, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação S.A., 2021.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.