

A Necessidade de Processo Administrativo Fiscal Prévio ao Redirecionamento da Execução Fiscal aos Sócios-gerentes

Requirement for (Tax) Administrative Proceedings prior to Redirecting the Tax Enforcement to the Managing Partners

Liz Bittencourt Amado de Freitas

Graduada pela Faculdade Baiana de Direito e Gestão. Pós-graduada pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogada em Salvador/Bahia. *E-mail*: lizfreitas@hotmail.com.

Recebido em: 20-08-2019

Aprovado em: 29-01-2020

Resumo

Este trabalho almeja discutir a necessidade de Processo Administrativo Fiscal (PAF) prévio ao redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente/administrador da pessoa jurídica executada, diante dos princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa, contraditório e da segurança jurídica, quando vislumbrada a responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, CTN. Evidencia-se a necessidade de comprovação do ato ilícito e do dolo nessa conduta, através de PAF, por ser a execução fiscal mero processo satisfativo, ceifando o direito à defesa daquele a ser executado. Assim, tratará sobre a constituição do crédito tributário e sua transformação em título executivo – Certidão de Dívida Ativa –, possibilitando à Fazenda Pública cobrá-lo por meio de execução fiscal. Discorrerá sobre a sujeição passiva tributária, sendo um dos objetos analisados. Ao fim, buscar-se-á demonstrar o procedimento a ser adotado pelo Fisco para alcançar o patrimônio dos sócios administradores, visando ao adimplemento de crédito tributário originário de pessoa jurídica.

Palavras-chave: processo administrativo, artigo 135, inciso III, do CTN, sócio-gerente, redirecionamento da execução fiscal.

Abstract

This paper aims to discuss the requirement for (tax) administrative proceedings (PAF) prior to redirecting the tax enforcement to the managing partners of the legal entity under execution by the tax authorities, considering the constitutional rights of the due legal process, full right to defense, adversarial principle and legal certainty, when taking into account the responsibility provisioned under article 135, III, CTN. The need for proof of the illicit

act is evidenced and of willful intent, through the PAF, once the tax assessment is a mere process of compliance, cutting off the right to defense of the party under execution. Accordingly, it will discuss the constitution of tax credits and its transformation into enforcement order – Debt Certificate – permitting the Tax Authorities to collect the amounts by means of tax enforcement. It will expound on the taxes payable by the taxpayer, as one of the analyzed objects. Finally, it intends to demonstrate the procedure adopted by the Tax Authorities to secure the equity of the managing partners in order to collect the tax credit of the legal entity.

Keywords: administrative proceedings, Article 135, III, of the CTN, managing partner, redirecting of the tax enforcement.

Introdução

Este trabalho pretende explicitar a necessidade de realização de processo administrativo fiscal para apurar a prática de ato ilícito ou com excesso de poderes do sócio-gerente ou administrador de pessoa jurídica contribuinte que integre o polo passivo de uma execução fiscal, antes de haver o seu redirecionamento, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional – CTN.

Ocorre que, hodiernamente, magistrados e tribunais pátrios vêm adotando *práxis* jurídica totalmente equivocada, ordenando o redirecionamento da exação fiscal aos sócios com poderes de gerência e administração, quando não encontrados bens em nome da empresa. A intenção de tal conduta seria, supostamente, preservar o adimplemento do crédito tributário, de modo a efetivar a supremacia do interesse público sobre os interesses individuais, ao arrepio, contudo, de enunciados constitucionais basilares, sobretudo da segurança jurídica, de modo que deve ser realizada a ponderação de interesses, por meio da razoabilidade e proporcionalidade.

Dessa forma, pretende-se demonstrar a impossibilidade jurídica da inversão do ônus da prova para o sócio gestor ou administrador, não merecendo prosperar a presunção de legitimidade conferida às Certidões de Dívida Ativa, enquanto título executivo, cabendo à Fazenda Pública demonstrar a prática do ato ilícito e o dolo daqueles.

Para tanto, analisar-se-á a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade, de modo a diferenciá-las e discutir a viabilidade jurídica do redirecionamento de execução fiscal que pleiteia crédito tributário oriundo daquela norma jurídica, em detrimento desta.

Além disso, este artigo jurídico discorrerá sobre a constituição do crédito tributário, desde o processo administrativo até a inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal, de modo a evidenciar, através de amplo estudo bibliográfico, todos os argumentos e fundamentos trazidos para convencer o leitor da tese aqui defendida.

1. Cronologia da obrigação tributária – constituição e cobrança

Para que se possa compreender a temática posta em discussão neste trabalho, faz-se necessário, em um primeiro momento, apresentar todo o percurso da obrigação tributária, desde o seu lançamento – momento em que poderá sujeitar-se ao processo administrativo fiscal –, até a execução fiscal propriamente dita, quando o crédito tributário já se encontrará definitivamente constituído e exigível.

Assim sendo, importa trazer a significação do que seria essa obrigação tributária, que é o objeto inicial deste estudo, visando a clarear o entendimento dos tópicos seguintes.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 113, disciplina:

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

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

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”¹.

Pecou o CTN, entretanto, ao dividir tal obrigação em principal e acessória, tendo em vista que o que ele classifica como a segunda opção refere-se, na verdade, a deveres instrumentais, que ali estão para “facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo”².

É o que entende o ilustre Sacha Calmon Navarro Coêlho, quando diz que

“rigorosamente, inexistem obrigações acessórias, senão que prescrições de fazer e não fazer diretamente estatuídas em lei, como, *v.g.*, apresentar declaração de rendimentos, emitir notas fiscais, não manter estoques desacompanhados de documentação fiscal, tudo no interesse da Fazenda Pública”³.

A obrigação tributária propriamente dita consiste no dever de pagar tributo, que, por sua vez, nada mais é do que “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”, consoante disciplina o art. 3º do CTN⁴.

¹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 8 set. 2018.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 373.

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 493.

⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o

Mais uma falha do legislador se vislumbra no momento em que trata como obrigação tributária a penalidade pecuniária ou multa, uma vez que o dispositivo normativo analisado é bem claro ao considerar tributo toda prestação pecuniária que não constitua ato ilícito.

A obrigação tributária se refletirá em uma relação jurídico-tributária, que englobará o sujeito ativo, possuidor do direito subjetivo de cobrar a prestação em pecúnia; o sujeito passivo, detentor do dever jurídico de realizar o pagamento; e um objeto, o crédito tributário⁵.

Para que esse crédito tributário se torne passível de ser exigido em face do contribuinte, deverá ocorrer o lançamento, ato jurídico que possibilita ao Fisco, através de procedimento administrativo, a sua efetiva cobrança, como veremos a seguir.

1.1. Processo Administrativo Fiscal

É cediço que a Administração Pública, em nome da garantia constitucional da supremacia do interesse público, tem amplos poderes de regulação e fiscalização da sociedade como um todo.

Ocorre que o Processo Administrativo Fiscal (PAF) figura não só como um poder de investigação para a Fazenda Pública Tributária, mas também como garantia fundamental e individual do contribuinte, insculpida nos princípios da ampla defesa e contraditório⁶.

É o que disciplina, inclusive, o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”⁷.

Nesse sentido, ressalte-se, ainda, o art. 5º, inciso XXXIV, da Carta Magna, que disciplina ser: “a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder”⁸.

Assim sendo, fica estabelecido que:

“qualquer ato do Estado, este no sentido amplo, que venha a ameaçar ou ferir direitos individuais, considerando o regime jurídico vigente, poderá ser im-

Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 8 set. 2018.

⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 132.

⁶ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 140.

⁷ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado, 1988.

⁸ *Ibidem*.

pugnado pelo indivíduo (contribuinte ou responsável tributário), administrativamente, como opção primeira”⁹.

Interessa para este trabalho o caráter contencioso do PAF, que ocorre quando há a impugnação de auto de infração ou lançamento, como será demonstrado em tópico posterior¹⁰.

Faz-se importante, para tanto, trazer as nuances da distinção nos conceitos de procedimento e processo, para melhor compreensão do processo administrativo como um todo.

1.1.1. *Processo x procedimento*

Há quem diga que a Teoria Geral do Processo não buscou enquadrar o processo administrativo como tal, reduzindo e embaraçando a compreensão do conceito de processo como fenômeno mais amplo que o mero processo judicial¹¹.

Ocorre que, no que tange ao Direito Tributário, é possível vislumbrar três diferentes acepções para esse dualismo processo/procedimento, quais sejam:

- “1º *procedimento* enquanto *caminho para consecução do ato de lançamento (inclusive fiscalização tributária e imposição de penalidades)*;
- 2º *processo* como meio de solução *administrativa* dos conflitos fiscais; e
- 3º *processo* como meio de solução *judicial* dos conflitos fiscais”¹². (Grifo do original)

Tem-se que a Administração tributária, no que tange ao procedimento e processo fiscal, é regida pela autotutela, visando ao atendimento de suas prerrogativas legais de praticar o ato impositivo em face do contribuinte – o lançamento –, bem como emendá-lo ou extingui-lo, de modo a proporcionar a apuração e a arrecadação dos tributos, o que se caracteriza, na verdade, como mero exercício de prerrogativas procedimentais ou processuais legais, não se afigurando como atividade discricionária, mas vinculada (princípio da autotutela vinculada)¹³.

De forma brilhante, Maria Helena Costa traz de que modo se dá a atuação da Administração tributária:

“No processo administrativo, o Estado também aplica a lei para dirimir conflito, mas, diversamente do que ocorre no processo judicial, o aplicador da lei é, ao mesmo tempo, parte e juiz. Em outras palavras, no processo administrativo o juiz é parcial, vale dizer, o julgador é, simultaneamente, parte no processo”¹⁴.

⁹ ICHIHARA, Yoshiaki. Op. cit., p. 293.

¹⁰ Ibidem, p. 296.

¹¹ MARINS, James. Op. cit., p. 142.

¹² Ibidem, p. 147.

¹³ Ibidem, p. 148.

¹⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 443.

Dessa forma, tem-se que procedimento administrativo é o conjunto de atos praticados pela Administração, apoiando-se no seu poder-dever e mediante atividade plenamente vinculada, para fiscalizar, apurar, constituir e cobrar o crédito tributário.

Por outro lado, processo administrativo refere-se à atividade judicante, isto é, quando a Administração passa não só a ocupar o polo ativo da relação jurídico-tributária, mas também a julgar a relação contenciosa a que o contribuinte deu ensejo ao questionar a legalidade do lançamento, opondo-se ao pagamento do tributo.

Sendo assim, denota-se que o processo administrativo se materializa a partir da apresentação da impugnação por parte do contribuinte.

“O Decreto Federal 70.235/72 confirma esse entendimento nos arts. 7º e 14º quando versa sobre o procedimento fiscal, ou seja, sobre os atos que darão início ao processo que poderá ser instaurado mediante a impugnação da exigência tributária perante a instância administrativa, conforme regula nos arts. 14 e ss.”¹⁵.

Para o discernimento da importância do âmbito administrativo para o Direito Tributário e sua efetividade, importa discorrer sobre os princípios que norteiam o processo administrativo tributário como um todo, que serão vistos adiante.

1.1.2. *Princípios norteadores do processo administrativo*

É de suma relevância discorrer, neste trabalho, sobre os princípios que norteiam o processo administrativo tributário, uma vez que pretendem, diante da relação manifestamente desproporcional em que se encontra o contribuinte/responsável, proteger e preservar os direitos daquele que esteja sendo cobrado pelo Fisco.

Compreendendo a sua função no sistema jurídico, discorrer-se-á acerca dos princípios mais importantes para o bom andamento do processo administrativo.

1.1.2.1. Princípio da legalidade

O ramo do Direito Tributário está pautado no princípio da legalidade, isto é, todas as obrigações tributárias decorrerão de lei que as discipline previamente.

Partindo dessa ideia, a Constituição Federal estabelece, em seu art. 5º, inciso II, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei¹⁶.

No âmbito infraconstitucional, o art. 3º do CTN¹⁷, ao trazer a conceituação de tributo, reforça a necessidade de lei para a disciplina de toda a matéria que

¹⁵ CAIS, Cleide Previtali. *O processo tributário*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2011. p. 214.

¹⁶ BRASIL. Op. cit., 1988.

¹⁷ BRASIL. Op. cit., 1966.

envolva o objeto desse ramo do direito, bem como garante uma atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que nenhum ato administrativo fiscal pode ser discricionário, seja ele de fiscalização, apuração, lançamento ou julgamento¹⁸.

Nesse âmbito, mostra-se tal princípio tão importante que a Administração tem o dever de rever seus atos quando eivados de ilegalidade¹⁹.

No processo administrativo tributário, o princípio da legalidade é tratado como princípio da legalidade objetiva, de modo a realçar a objetividade e a impessoalidade na atuação do agente administrativo²⁰, visando a garantir a aplicação, na seara administrativa, do princípio da imparcialidade.

O entendimento aqui exposto evidencia a normatização constitucional, no sentido de que nenhum tributo (aqui compreendendo-se, também, as normas concretas) será instituído senão em virtude de lei.

1.1.2.2. Princípio da oficialidade

O princípio da oficialidade diz respeito à obrigação concernente à autoridade administrativa de promover, de ofício, a impulsão do procedimento e processo administrativo, ainda que este último decorra de iniciativa do contribuinte²¹.

Dessa forma, “iniciado o processo administrativo, cumpre à autoridade competente impulsioná-lo, obtendo um pronunciamento da Administração Tributária acerca do conflito que lhe foi submetido, sob pena de preempção”, de modo que não poderá tal processo ficar inerte²².

Tal entendimento decorre do fato de que, em que pese, num primeiro momento, o processo administrativo dizer respeito ao interesse do particular, envolve, em um segundo plano, não menos importante, o interesse público e da própria Administração, que pretende efetivar precisa e corretamente a aplicação da lei²³.

Esse princípio visa a garantir, portanto, a impulsão do processo administrativo, de modo a, possivelmente, assegurar uma breve arrecadação de valores para o Fisco.

1.1.2.3. Princípio da verdade material

Esse princípio pretende demonstrar no processo administrativo tributário, da forma mais verossímil possível, o evento ocorrido.

¹⁸ CAIS, Cleide Previtalli. Op. cit., p. 229.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ MARINS, James. Op. cit., p. 176.

²¹ Ibidem, p. 178.

²² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo tributário*. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019. p. 48.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2015b. p. 929.

Assim sendo, não pode a Administração indeferir uma prova quando esta tiver sido demandada em momento inadequado, desde que ela seja indispensável para a comprovação da veracidade do evento²⁴.

Desse princípio decorrem outros dois, quais sejam: o dever de investigação, que se refere à obrigação da Administração Tributária de investigar as atividades dos particulares, de modo a verificar se alguma se subsume às normas tributárias e, em sendo o caso, realizar o lançamento do crédito²⁵; e o dever de colaboração, que consiste na obrigação relativa a contribuintes e terceiros de fornecer documentos necessários para a investigação tributária, bem como de suportar as atividades averiguatórias, garantindo a formalização tributária²⁶.

Tais princípios nortearão a busca pela verdade material, a partir da ampla fiscalização por parte da Administração e do oferecimento de informações essenciais pelo contribuinte.

1.1.2.4. Princípio do devido processo legal

O referido princípio está amparado pelo art. 5º, inciso LIV, quando disciplina que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal e, em sendo assim, visa a salvaguardar as garantias constitucionais e processuais do indivíduo²⁷.

Defende-se que tal princípio possui duas vertentes: formal e substancial. A primeira coaduna com o quanto exposto no artigo supracitado, entendendo que ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens sem que haja um prévio processo que observe as normas legais preestabelecidas. No que tange à sua vertente substancial, busca-se limitar o conteúdo das normas jurídicas que disciplinam o processo, garantindo a igualdade entre as partes, o contraditório e a ampla defesa²⁸.

Dessa forma, pretende-se garantir o direito do particular a ser ouvido, bem como o de oferecer e produzir prova adequada à defesa de suas pretensões²⁹; partindo de tal pressuposto, tem-se que desse princípio decorrem os próximos dois, tratados no tópico a seguir.

1.1.2.5. Princípio do contraditório e da ampla defesa

Esses direitos estão amparados na Carta Constitucional, em seu art. 5º, inciso LV, quando diz que: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e

²⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. cit., 2019, p. 46.

²⁵ Ibidem.

²⁶ MARINS, James. Op. cit., p. 181.

²⁷ Ibidem, p. 190.

²⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. cit., 2019, p. 35-36.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, 2015b, p. 933-934.

aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes”³⁰.

Para que se permita uma ampla defesa, seja ela inicial ou recursal, deverá a autoridade administrativa se manifestar, expressamente, sobre cada uma das questões propostas pelo administrado³¹, permitindo-lhe uma maior compreensão sobre os pontos de que discorda.

Sendo assim, o administrado poderá se valer de todo e qualquer elemento de convicção que entenda cabível para provar o seu direito, não sendo limitados os meios de prova, desde que obtidos licitamente³².

A partir do conflito de interesses instaurado com a impugnação formulada pelo contribuinte, que se insurge contra a pretensão fiscal do Estado sobre seus bens³³, nasce o direito ao contraditório, fazendo-se necessária uma ampla publicidade de todo e qualquer ato do procedimento e do processo administrativo fiscal³⁴.

Assim sendo, entende-se por contraditório a necessidade de cientificar as partes de tudo o que se faz ou se pretende fazer no processo, garantindo a possibilidade de cooperação ou contraposição por uma delas ou por ambas³⁵.

Percebe-se, então, que um está relacionado ao outro, sendo o contraditório o “instrumento” viabilizador da ampla defesa, de modo que a garantia de um efetiva a realização do outro.

1.1.2.6. Princípio do duplo grau de jurisdição

O princípio do duplo grau de jurisdição visa a garantir à parte insatisfeita com determinada decisão o direito de recorrer a um segundo órgão julgador, com mesmo poder e amplitude de conhecimento daquele que emanou a decisão em primeira instância³⁶.

É imperativo jurídico expresso no art. 5º, inciso LV, da CF/1988³⁷, salvaguardando a qualidade e segurança jurídica da prestação estatal julgadora, por meio de recursos, sendo vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir, no âmbito de suas competências, a denominada instância única para o julgamento das lides tributárias³⁸.

³⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n. 45*, de 30 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103-B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm>. Acesso em: 7 fev. 2020.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros, 2015b, loc. cit.

³² TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 252.

³³ MARINS, James. Op. cit., 2019, p. 190.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, 2015b, p. 933.

³⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. cit., 2019, p. 38.

³⁶ Ibidem, p. 39.

³⁷ BRASIL. Op. cit., 1988.

³⁸ MARINS, James. Op. cit., p. 196.

Passada a análise dos princípios mais importantes para o processo administrativo como um todo, este trabalho tratará, a seguir, da forma de constituição do crédito tributário, que se inicia com o procedimento para a realização do ato de lançamento, perpassando todo o processo administrativo, quando impugnado, até que se constitua definitivamente, quando poderá ser exigido por outro meio de cobrança, como será visto em momento posterior.

1.1.3. *Constituição definitiva do crédito tributário*

Sabendo-se que o crédito tributário é elemento indissociável da obrigação tributária, ele surgirá a partir do momento em que ocorrer o fenômeno da incidência, quando aplicada a regra-matriz do tributo e vertida em linguagem competente, fazendo nascer norma individual e concreta que dará ensejo ao fato jurídico tributário e sua respectiva obrigação³⁹.

“A natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, ou pelo ato produzido pelo sujeito passivo para apurar seu débito, nos casos previstos em lei, assumirá a feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos”⁴⁰.

Dessa forma, caberá à autoridade administrativa ou ao contribuinte produzir norma individual e concreta a partir da aplicação de norma geral e abstrata, especificando, para tanto, os elementos do fato e da obrigação tributária, dando origem ao correspondente crédito fiscal⁴¹.

É o lançamento, portanto, um ato administrativo, constitutivo e vinculado, introdutor de norma individual e concreta no ordenamento positivo, produzindo uma regra cujo antecedente é o fato jurídico tributário, e o conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, a partir da individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação pecuniária, bem como o enquadramento dos termos espaço-temporais em que esta será exigida⁴².

Em que pese seguir a linha de que o lançamento é, na verdade, ato jurídico, faz-se a ressalva de que o CTN trouxe três modalidades de lançamento tributário enquanto procedimento, quais sejam: lançamento de ofício (art. 149); lançamento por homologação (art. 150); e lançamento por declaração (art. 147), os quais serão suscitados brevemente.

O lançamento de ofício, disciplinado no art. 149 do CTN⁴³, consiste no ato decorrente de procedimento totalmente praticado pela Administração Pública e

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, Op. cit., 2015b, p. 526.

⁴⁰ Idem. *Direito Tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015a. p. 321.

⁴¹ Idem, 2015b, p. 527.

⁴² Ibidem, loc. cit.

⁴³ BRASIL. Op. cit., 1966.

será cabível: quando a lei eleger tal espécie; quando o sujeito passivo descumprir o dever legal de prestar declaração que lhe competia, ou prestá-la de forma insatisfatória; ou quando este agir com fraude, dolo ou simulação em relação às declarações outrora prestadas ou que deveriam ter sido prestadas⁴⁴.

No que tange ao lançamento por declaração, consoante se extrai do art. 147⁴⁵ do CTN, é realizado com a participação não só da Administração, mas também do sujeito passivo ou de terceiro, que fornecerá ao Fisco informações e elementos sobre o fato indispensáveis à apuração e efetivação do crédito, após o quê o contribuinte será notificado para o seu pagamento⁴⁶.

O lançamento por homologação, por sua vez, é praticado quase totalmente pelo sujeito passivo, que calculará e recolherá o tributo, de modo a constituir o crédito tributário, independentemente de prévia manifestação do Fisco, que apenas o homologará posteriormente, caso esteja tudo correto. Nesse ponto, diferencia-se do lançamento por declaração, uma vez que neste último o sujeito passivo apenas presta informações, não havendo constituição do crédito por sua parte, mas apenas por agente competente para tanto⁴⁷.

Leandro Paulsen bem sintetizou de que forma se dá o lançamento por homologação:

“A quase totalidade dos tributos é sujeita a lançamento por homologação, ou seja, a lei determina que o contribuinte apure e pague o tributo por ele devido, restando à Administração Tributária a fiscalização da atividade do contribuinte. Poderá com ela concordar, homologando-a expressa ou tacitamente, ou dela discordar, lançando de ofício eventual diferença, ainda devida”⁴⁸.

Pode-se falar, por fim, em lançamento por arbitramento, previsto no art. 148 do CTN⁴⁹, que é excepcional e só ocorrerá na impossibilidade de apuração da base de cálculo real, pelos motivos específicos lá elencados.

Ocorre que, como dito anteriormente, o lançamento é ato privativo da autoridade competente, de modo que o ato do contribuinte apenas faz as vezes do lançamento propriamente dito, na medida em que declara a existência e liquidez do crédito tributário⁵⁰.

⁴⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário*: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Forense, 2009. p. 319.

⁴⁵ BRASIL. Op. cit., 1966.

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 312.

⁴⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., 2009, p. 320-321.

⁴⁸ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 309.

⁴⁹ BRASIL. Op. cit., 1966.

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 309.

Esse ato, muitas vezes, é precedido de um procedimento fiscal preparatório de fiscalização e apuração e, após constituído, interrompe a fluência do prazo decadencial e ganha exigibilidade administrativa⁵¹, podendo ter seus efeitos suspensos por força de processo administrativo fiscal de julgamento⁵², a partir da intimação do contribuinte ou responsável.

É justamente a partir dessa notificação que o Estado expressa formalmente a sua pretensão fiscal em face do contribuinte, oportunizando-lhe a apresentação de impugnação, com efeito suspensivo, que dará início ao processo de julgamento⁵³.

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

Tudo isso impõe o prévio conhecimento, pelo contribuinte, das medidas que a Administração Fazendária vai contra ele tomar, inclusive em vista à formalização do lançamento tributário.

Mesmo quando lança, o Fisco se sujeita aos princípios constitucionais, aí compreendido o do devido processo legal, com todos os seus consectários, como o direito à prévia ciência pelo contribuinte dos atos conducentes à sua formalização”⁵⁴.

Assim sendo, quando impugnado o tributo lançado, nascerá o processo administrativo fiscal, como já observado neste trabalho e, após percorridas todas as instâncias de julgamento, quando suscitadas, se chegará a uma decisão irreformável por via administrativa.

Só então, após proferida a decisão administrativa final e irrecorrível sobre a exigência do tributo, e não tendo o contribuinte pago, a Fazenda Pública passará a ter o direito de ação, quando se iniciará o prazo de prescrição para propor a execução fiscal⁵⁵.

Nesse aspecto, vale lembrar que o lançamento não é dotado de executividade, de modo que, vencido o prazo para recolhimento do tributo e multa correspondente sem que haja o pagamento, apenas caberá à entidade tributante recorrer ao Poder Judiciário⁵⁶, o que dará ensejo ao nascimento da execução fiscal.

⁵¹ MARINS, James. Op. cit., p. 204.

⁵² Ibidem, p. 202.

⁵³ Ibidem, p. 207-208.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. p. 533.

⁵⁵ CAIS, Cleide Previtalli. Op. cit., p. 246.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2015a, p. 325.

1.2. Execução fiscal

No Brasil, não é possibilitada à Fazenda Pública a execução de débitos por via administrativa. Para tanto, a ela foi conferido o poder de constituir o seu próprio título executivo, e criou-se um rito especial para a cobrança dos seus créditos tributários, que se dá através de execução fiscal⁵⁷.

Assim sendo, essa ação exacional, que é disciplinada especialmente pela Lei n. 6.830/1980, a Lei de Execução Fiscal, e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil, consoante se denota do art. 1º daquela lei, se mostra como a via processual adequada para que o sujeito ativo da relação tributária (o Fisco), embasado nas CDAs, enquanto títulos executivos extrajudiciais, busque a satisfação compulsória do seu crédito perante o contribuinte e/ou responsável.

1.2.1. Certidão de Dívida Ativa

Após a constituição definitiva do crédito tributário, uma vez finalizado o prazo para pagamento pelo sujeito passivo, compete à Fazenda Pública proceder à inscrição da dívida ativa em livro próprio, conforme se aduz do art. 201 do CTN⁵⁸.

O suporte físico apto a comprovar essa inscrição denomina-se Certidão de Dívida Ativa (CDA), a qual deverá respeitar requisitos essenciais previstos no art. 202 do CTN, quais sejam:

“Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV – a data em que foi inscrita;

V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição”⁵⁹.

Constantes tais requisitos, tem-se um título executivo dotado de certeza, liquidez e exigibilidade, de acordo com o art. 204 do CTN⁶⁰. Tal presunção, contudo, é relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca, conforme disciplina o parágrafo único da norma supracitada.

⁵⁷ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 609.

⁵⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 517.

⁵⁹ BRASIL. Op. cit., 1966.

⁶⁰ *Ibidem*.

Nesse ponto, deve-se atentar que a própria legislação pertinente ao caso prevê a necessidade de constar na CDA o nome do devedor e, sendo o caso, dos corresponsáveis.

Ocorre que se tem visto na *práxis* jurídica conduta totalmente diversa e ilegal por parte dos magistrados, determinando o redirecionamento da execução fiscal aos supostos responsáveis sem sequer constarem nas CDAs que a embasam, o que comprova a patente nulidade do ato praticado, conforme disciplina o art. 203 do CTN:

“Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada”⁶¹.

Diverge do referido dispositivo normativo, contudo, no que tange à possibilidade de sanar a nulidade com a mera substituição da CDA, tendo em vista que a nulidade é da própria inscrição, maculando todo o ato, e não apenas da certidão, que é mero suporte físico da norma individual e concreta⁶², de modo que não servirá como meio de convalidação de atos de nulidade plena, a exemplo do cerceamento de defesa no âmbito do PAF⁶³.

Vale ressaltar, aqui, que a CDA é o único título executivo extrajudicial em que não se exige a assinatura do devedor, surgindo a partir de ato unilateral do credor⁶⁴, representando mais um privilégio do Estado e demonstrando, mais uma vez, o seu poder de autotutela.

1.2.2. Execução fiscal enquanto processo satisfativo

Como se viu anteriormente, a Execução, de modo geral, é espécie de ação por meio da qual um credor, provocando o Poder Judiciário, busca o cumprimento forçado de obrigação a que tem direito, consubstanciada em um título executivo, seja ele judicial ou extrajudicial.

Nesse sentido, tem-se que “o mérito da execução é a efetivação/realização/satisfação de um direito a uma prestação (de fazer, não-fazer ou dar) certificada em um título executivo”⁶⁵.

Observa-se, então, nítida distinção entre o processo de conhecimento, que busca conhecer a situação das partes, e o processo de execução, que pretende

⁶¹ BRASIL. Op. cit., 1966.

⁶² AMARO, Luciano. Op. cit., p. 517.

⁶³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. cit., 2019, p. 258.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2019, p. 693-694.

⁶⁵ DIDIER JR., F. et al. *Curso de Direito Processual Civil: execução*. 9. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2019. v. 5. p. 62.

realizar concretamente o direito de uma delas, verificando-se, assim, que “a declaração de certeza há de preceder à realização forçada da prestação a que se refere a mesma relação jurídica tornada litigiosa”⁶⁶.

“Assim, com o processo de execução não mais se pretende ‘dizer o direito’, compreendida esta atividade como sinônima de realização do acertamento dos fatos e, conseqüentemente, da relação jurídica de direito material objeto de controvérsia entre as partes, função esta precípua do cognominado ‘processo de conhecimento’, que ontologicamente visa à obtenção de uma sentença.”⁶⁷

O processo executivo tem como objetivo no sistema jurídico, portanto, propiciar ao titular de um direito subjetivo, já consubstanciado em título judicial ou extrajudicial, resultado equivalente ao cumprimento espontâneo daquele que possuía a obrigação de fazê-lo⁶⁸.

Indo mais a fundo, bem explanou Carlos César Cintra:

“O que não se consente é que o processo executivo seja palco para a realização de exame (acertamento) sobre a existência do direito material do credor (exequente) a ser satisfeito mediante a execução forçada, visto que dita possibilidade não se coaduna com a feição deste tipo de processo judicial. Isto porque, consoante foi dito anteriormente, ressalvadas algumas manifestações relativamente a eventuais nulidades do processo executivo, a atividade do juiz, na essência, restringe-se a decretar medidas judiciais (sub-rogatórias ou coercitivas) voltadas à satisfação do direito subjetivo do credor”⁶⁹.

Conclui-se, assim, que está a execução fiscal limitada ao que foi aferido no procedimento administrativo que ampara o ato de lançamento e onde se dá o acertamento do crédito plasmado no título que a instrumentaliza⁷⁰.

Desse modo, não se pode aceitar que, no decorrer de uma exação fiscal, a Fazenda Pública pretenda redirecioná-la aos sócios-gerentes da empresa executada, quando estes sequer tiveram direito a um processo de conhecimento que lhes garantiria a ampla defesa e levaria à constatação ou não da sua responsabilidade.

2. Responsabilidade tributária

Após a análise de como ocorre a constituição do crédito tributário, bem como de que forma se dará a sua exigibilidade, passa-se a discorrer acerca da

⁶⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. 51. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 3. p. 257.

⁶⁷ CINTRA, Carlos César Sousa. Apontamentos acerca da Cobrança da Dívida Ativa. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009. p. 682.

⁶⁸ *Ibidem*.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 683.

⁷⁰ MARINS, James. *Op. cit.*, 2019, p. 774.

sujeição passiva da relação jurídico-tributária, isto é, daquele que possui o dever jurídico de realizar a prestação pecuniária que é pertinente à Fazenda Pública.

2.1. Contribuinte x responsável tributário: distinção entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade

Como visto acima, o sujeito passivo será a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que tem o dever jurídico de cumprir a prestação pecuniária; via de regra, é o contribuinte, que deverá realizar o pagamento do tributo eventualmente devido, por possuir ligação direta e pessoal com o evento que ensejou a obrigação tributária⁷¹.

Ferragut traz perfeitamente o conceito de contribuinte na relação jurídico-tributária:

“Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte”⁷².

A ligação pessoal e direta do contribuinte diz respeito à sua presença na situação que constitui o fato jurídico tributário, não sendo, necessariamente, presença física, mas jurídica⁷³.

A responsabilidade tributária, por sua vez, decorre de um fato qualquer, lícito ou ilícito, que não seja fato jurídico tributário, mas que o pressuponha, e autorize a constituição da relação jurídica entre o Estado e o responsável⁷⁴.

Havendo a prática do ato ilícito, torna-se indispensável para a concretização da responsabilidade tributária que, da infração, decorra resultado específico com a finalidade de mascarar a ocorrência do evento tributário, inviabilizando ou dificultando o recolhimento de quantia devida como tributo; pagá-la a menor; ou diferir, no tempo, tal prestação pecuniária⁷⁵.

O CTN trouxe a seguinte definição para as diferentes modalidades de sujeição passiva:

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

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

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

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2015b, p. 651.

⁷² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 34.

⁷³ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 332.

⁷⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., 2013, p. 38.

⁷⁵ DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 96.

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”⁷⁶.

Ressalte-se que as normas de responsabilidade, em que pese classificadas como normas tributárias em sentido amplo, não se confundem com a regra-matriz de incidência, tendo como finalidade precípua a garantia patrimonial do tributo; em certos casos, são utilizadas como sanção para regular condutas de pessoas vinculadas à ocorrência do fato jurídico tributário⁷⁷.

Primeiramente, tem-se que a Regra-Matriz de Incidência diz respeito a um “esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito)⁷⁸”, dando ensejo, quando vertida em linguagem competente, a normas individuais e concretas, a partir da aplicação de regras gerais e abstratas no caso concreto, que regularão condutas intersubjetivas, a partir de sua estrutura lógica hipotético-condicional⁷⁹.

Consiste numa norma jurídica formada pelo antecedente, que traz em seu bojo o critério material (delineador do comportamento/ação pessoal), temporal (condicionador da ação no tempo) e espacial (delimitador do espaço na ação); e pelo conseqüente, composto pelos critérios pessoal (identificador dos sujeitos ativo e passivo da relação tributária) e quantitativo (fixador do valor da prestação pecuniária)⁸⁰.

Nesse aspecto, vale destacar a diferença existente entre a Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) e a Norma Jurídica de Responsabilidade.

É notório que, no momento em que a pessoa, seja ela física ou jurídica, pratica ato condizente com aquele descrito na Regra-Matriz de Incidência Tributária, conseqüentemente, surge uma relação jurídico-tributária obrigacional.

“A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada

⁷⁶ BRASIL. Op. cit., 1966.

⁷⁷ NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (orgs.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os Conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 988.

⁷⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 281.

⁷⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., 2013, p. 29.

⁸⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., 2009, p. 283.

quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto”⁸¹.

De outro lado, há o que se chama de norma jurídica de responsabilidade (ou Regra-Matriz de Responsabilidade), que também enseja o surgimento de uma relação jurídica obrigacional, contudo, distingue-se daquela em relação ao antecedente que compõe a RMIT.

O julgado abaixo apenas reforça o entendimento acima exposto:

“(...) 4. 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 referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Personen, terço ou tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que *a contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte” (STF, Pleno, RE n. 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, ac. 3.11.2010, *DJe* 10.2.2011)⁸².

Tal premissa leva à conclusão de que uma coisa é o fato tributário, outra bem distinta é o fato da responsabilidade, este pressupondo aquele, mas com ele não se confundindo⁸³.

Desse modo, quando se fala de responsabilidade, faz-se referência a duas normas gerais e abstratas (RMIT e norma de responsabilidade), bem como a duas normas individuais e concretas (a que constitui o crédito em face do contribuinte/terceiro e aquela que altera a sujeição passiva da primeira, enquadrando o responsável no polo passivo dessa relação)⁸⁴.

Assim sendo, pode-se concluir que tais relações se originam de normas distintas, de situações distintas, não sendo coerente, portanto, entender que, uma vez sendo o sócio administrador responsabilizado em função de ato praticado em consonância com um dos requisitos previstos no art. 135 do CTN, seria ele sujeito passivo por suposta prática de ato descrito na RMIT, uma vez que há uma norma jurídica prescrevendo a sujeição em razão da responsabilidade, que só ocorrerá quando se verificar o fato que a supõe⁸⁵.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2015b, p. 629.

⁸² STF. Recurso Extraordinário n. 562.276 PR. Relator: Ministra Ellen Gracie. *DJ* 10 fev. 2011. STF, 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em: 5 out. 2018.

⁸³ DARZÉ, Andréa Medrado. Op. cit., p. 103.

⁸⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., 2013, p. 40.

⁸⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Op. cit., 2009, p. 308.

Quer dizer, seria completamente desarrazoado impor a esse sócio obrigação que não lhe cabe, fugindo à seara da sua responsabilidade, em busca de caracterizá-lo na condição de contribuinte, quando não o é.

2.2. Características da responsabilidade tributária e o art. 135 do Código Tributário Nacional

A norma de responsabilidade surge com a nítida finalidade arrecadatória, diante da conveniência ou necessidade do Fisco para facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos; ou sancionatória, visando à punição de terceiro que realizou ato praticado com dolo, prejudicando os interesses da Administração Pública ou do próprio contribuinte⁸⁶.

Desse modo, nas palavras de Andréa Medrado Darzé:

“A instituição de norma de responsabilidade visa, invariavelmente, a alcançar um de três objetivos fundamentais:

i. punir o responsável (sanção); *ii.* viabilizar a arrecadação (necessidade); ou *iii.* simplificar a arrecadação (interesse)”⁸⁷.

Tratando-se especificamente da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN, haverá a responsabilização pessoal do terceiro quando se identificar a prática de ato ilícito que, conseqüentemente, prejudique ou inviabilize a fiscalização e arrecadação do tributo.

“Assim, como regra, exige-se da sociedade o pagamento do débito oriundo de atos praticados por ela própria, mas, caso o Fisco constate, ao longo do processo de exigência do débito, a responsabilidade pessoal do administrador pela prática de ato ilícito (excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos), a exigência do tributo será direcionada ao universo de sócios, mandatários e administradores arrolados pelo art. 135 como infratores.”⁸⁸

Nessa espécie, vislumbra-se, de imediato, o marcante caráter sancionatório, de modo a punir o indivíduo que atua com dolo para ludibriar o Fisco, beneficiando-se de algum modo de seus atos ilícitos. É o que fica evidenciado pelo dispositivo normativo supracitado:

“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;

⁸⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Op. cit., 2013, p. 60-61.

⁸⁷ DARZÉ, Andréa Medrado. Op. cit., p. 91-92.

⁸⁸ NEDER, Marcos Vinícius. Op. cit., p. 1005.

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”⁸⁹.

Dessa forma, possibilita-se a responsabilização de um terceiro justamente em decorrência da prática de ato que extrapole os limites do exercício de função que lhe compete, resultando, assim, no inadimplemento do tributo ou na omissão da ocorrência do evento, que inviabiliza a constituição do fato jurídico tributário⁹⁰.

Assim sendo, sabendo-se como se dá a responsabilização do terceiro, especialmente do sócio-gerente, nos moldes pautados na norma acima transcrita, verificar-se-á a importância da existência de processo administrativo para se alcançar tal norma de cunho sancionatório, anteriormente ao redirecionamento de uma execução fiscal.

3. A necessidade de processo administrativo fiscal prévio ao redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente

Discorreu-se, no decorrer deste artigo, sobre a importância da existência de processo administrativo fiscal ao longo das etapas de constituição do crédito tributário, conferindo, assim, ampla possibilidade de defesa e prequestionamento do que está sendo lançado em face do devedor, assegurando a observância de princípios e direitos constitucionais.

Ocorre que o Fisco, em sua constante sanha arrecadatória, vem elegendo novo sujeito passivo para a relação jurídico-tributária a partir do mero redirecionamento da execução fiscal já existente, independentemente de título executivo formal em face desse sujeito⁹¹.

Ora, conforme visto anteriormente, o art. 202 do CTN exige, dentre os requisitos, nome do devedor e, sendo o caso, dos corresponsáveis para a inscrição do crédito em dívida ativa.

Dessa forma, fica muito bem elucidado que:

“a condição de responsabilidade há que estar formalmente presente – e não apenas potencialmente presente – para que possa ensejar, legalmente, sua inserção no título executivo e, por consequência, sua sujeição passiva no processo de execução fiscal. O modo correto e jurídico de tornar existente esta responsabilidade tributária é o procedimento fiscal e, se necessário, o processo administrativo fiscal”⁹².

Assim sendo, este tópico pretende demonstrar a real necessidade de concretização do processo administrativo prévio à efetiva responsabilização do sócio-

⁸⁹ BRASIL. Op. cit., 1966.

⁹⁰ DARZÉ, Andréa Medrado. Op. cit., p. 177.

⁹¹ MARINS, James. Op. cit., p. 780.

⁹² Ibidem, p. 784.

gerente, por meio de redirecionamento da execução, tendo em vista que, em se tratando esta última de processo meramente satisfativo, jamais possibilitaria a ampla defesa e o contraditório, que devem ser garantidos ao sujeito passivo da relação antes de lhe ser atribuído qualquer dever jurídico.

Nesse sentido, brilhantes são as palavras de Hugo de Brito Machado Segundo: “o processo de execução não se confunde com o processo de conhecimento, e não se presta à ‘apuração’ de responsabilidade, nem à ‘comprovação’ de quaisquer fatos”⁹³.

Dessa forma, a partir da lavratura do auto de infração, deverá o agente administrativo demonstrar, por meio de provas concretas, a ocorrência do evento que justifica a caracterização de um terceiro enquanto responsável tributário⁹⁴, o que apenas reforça a necessidade de um processo cognitivo que oportunize a todas as partes da relação jurídico-tributária o oferecimento de todos os meios de prova e fundamentos cabíveis.

“Decerto, os responsáveis tributários arrolados no lançamento fiscal poderão exercer plenamente seu direito de defesa administrativa por força do que dispõe o artigo 58 da Lei n. 9.784/99, que prevê que aqueles que tenham direitos afetados por decisão administrativa possam ingressar no processo administrativo para exercer sua defesa. De fato, a inclusão de terceiros como responsáveis tributários no auto de infração causa sérias restrições a esfera de direitos patrimoniais dos atingidos, pois, ao incluí-los na CDA, passam a ser considerados devedores e sofrem diversas restrições administrativas, como a negativa de Certidão Negativa e de participação em licitações, inclusão no CADIN e no SERASA, negativa de financiamentos públicos etc.”⁹⁵.

Resta claro que a imputação de responsabilidade ao sócio-gerente por dívida tributária, a partir da sua inscrição em dívida ativa sem qualquer apuração fático-probatória, constitui grave violação ao *due process of law*⁹⁶.

Deverá, portanto, ser apurada em momento anterior à execução fiscal, no bojo de procedimento preparatório do lançamento ou do próprio processo administrativo, de modo que a Certidão de Dívida Ativa, enquanto título executivo, deverá indicar o nome do contribuinte e dos corresponsáveis, se for o caso⁹⁷.

Sendo assim, vem o tópico a seguir elucidar os motivos que tornam necessário um meio realmente eficaz à garantia da ampla defesa e contraditório para o sujeito passivo, sem maiores privilégios para o Fisco.

⁹³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. cit., 2019, p. 237.

⁹⁴ NEDER, Marcos Vinícius. Op. cit., p. 1016.

⁹⁵ Ibidem, p. 1017.

⁹⁶ MARINS, James. Op. cit., loc. cit.

⁹⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Op. cit., 2019, p. 235.

3.1. Art. 135, inciso III, do CTN e a necessidade de comprovação do ato ilícito e o dolo

Como visto anteriormente, para que a hipótese de incidência do art. 135, inciso III, do CTN se concretize no mundo fenomênico e dê ensejo à aplicação da norma de responsabilidade em face do sócio-gerente, faz-se necessária a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

“O *caput* do artigo é expresso ao prescrever que a responsabilidade dos sujeitos decorre de atuação com ‘excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’, o que evidencia a exigência de elemento volitivo, mais especificamente, de dolo para a configuração do seu suporte factual”⁹⁸.

Se há elemento volitivo, necessária se faz a sua comprovação por parte do Fisco, essencial para a incidência da norma de responsabilidade ora analisada.

Cabe à Administração, então, comprovar não somente a realização do evento ilícito, “como também demonstrar que o infrator, para atingir os fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente, agiu com dolo”⁹⁹.

“Noutro dizer: mera afirmação unilateral do Fisco efetuada após a constituição do crédito tributário (lançamento) sobre a existência de responsáveis tributários, para fins de redirecionamento de execução fiscal (iniciada ou não), é atitude que não tem amparo no nosso direito positivo, porquanto finda por menoscabar a própria garantia constitucional de ampla defesa.”¹⁰⁰

Este, inclusive, mostra-se como entendimento do egrégio STF:

“O sócio não responde pelas obrigações fiscais da sociedade quando não se lhe impute conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato social” (STF, 1ª Turma, RE n. 95.023/RJ, Rel. Min. Rafael Mayer, ac. 6.10.1981, Lex – Jurisprudência do STF, 38:246)¹⁰¹.

Desse modo, sabendo-se que a execução não se mostra como a forma ideal de apurar a responsabilidade de terceiro, vez que apenas realiza créditos líquidos, certos e exigíveis constantes no título executivo, será imprescindível identificar, desde logo, quem está vinculado ao título, “já que *nulla executio sine titulo*”¹⁰².

Diante do exposto acima, a simples argumentação pelo sócio-gerente de que a inscrição da dívida se deu em seu nome sem nenhuma imputação concreta de

⁹⁸ DARZÉ, Andréa Medrado. Op. cit., p. 174.

⁹⁹ Ibidem, p. 100.

¹⁰⁰ CINTRA, Carlos César Sousa. Apontamentos acerca da Cobrança da Dívida Ativa. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009. p. 705.

¹⁰¹ STF. Recurso Extraordinário n. 95.023 RJ. Relator: Ministro Rafael Mayer. *DJ* 3 nov. 1981. Lex – Jurisprudência do STF, 38:246.

¹⁰² THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 77.

responsabilidade derrubar, por si só, a exigência fiscal, em razão da notória falta de fundamento legal¹⁰³.

Assim, inconstitucionais “são as decisões que acolhem petições sem qualquer fundamentação e simplesmente redirecionam a execução para a pessoa natural do presentante da pessoa jurídica”¹⁰⁴, em razão de grave violação ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa, uma vez que a defesa do corresponsável restará fortemente prejudicada, por não se conhecer a razão dessa responsabilização, já que não restará comprovado o dolo, requisito essencial para tal imputação.

3.2. A Lei de Execução Fiscal: mitigação à ampla defesa e contraditório

Como já se salientou neste trabalho, a execução fiscal, tendo natureza meramente satisfativa, não alcança a realização da ampla defesa e contraditório, além do devido processo legal, garantias constitucionais que devem ser asseguradas aos indivíduos como um todo.

Atendo-se ao objeto de estudo aqui analisado, como já visto em tópico anterior, faz-se necessária a comprovação, pelo Fisco, do dolo na realização do ato ilícito pelo sócio-gerente, nos moldes do art. 135, inciso III, do CTN.

No bojo da execução fiscal, é sabido que os únicos meios ainda cabíveis para a defesa do suposto responsável tributário são os embargos à execução e a exceção de pré-executividade, instrumento *sui generis* de defesa, fruto da criatividade doutrinária e jurisprudencial.

No que tange a esta última, entretanto, ficará restrita a matérias de ordem pública que possam ser conhecidas de ofício, sendo vedada qualquer dilação probatória, consoante explícita a Súmula n. 393 do STJ¹⁰⁵.

Ocorre que boa parte da jurisprudência tem recusado ao sócio executado valer-se de exceção de pré-executividade, justamente sob o argumento de que esse meio de defesa só é passível de ser utilizado em face de questão que independa de instrução probatória¹⁰⁶.

Já em relação aos embargos à execução fiscal, em que pese possam discorrer sobre qualquer matéria, há o grave problema da necessidade de garantia integral do crédito tributário para que o executado possa valer-se desse instrumento de defesa, conforme previsão no § 1º do art. 16 da Lei n. 6.830/1980¹⁰⁷.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 104.

¹⁰⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 143.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 393. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. *DJe* 7 out. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf>. Acesso em: 6 set. 2018.

¹⁰⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.*, 2018, p. 108.

¹⁰⁷ BRASIL. Lei de Execução Fiscal. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. *Diário Oficial da Repú-*

No momento em que o Fisco deixa de oportunizar ao terceiro defesa no âmbito administrativo, volta-se ao velho problema de se condenar o contribuinte à ação executiva sem qualquer chance de defesa, uma vez que o fisco ajuizará a competente execução fiscal, restando, ao contribuinte, somente defender-se pela via dos embargos à execução fiscal, não sem antes sujeitar-se à onerosa garantia exigida¹⁰⁸.

De tal forma, vislumbra-se nítida mitigação aos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório no que tange aos meios defensivos cabíveis no bojo da execução fiscal, o que só reforça a tese defendida sobre a importância da realização de processo administrativo para apuração e comprovação do ato ilícito realizado pelo terceiro responsável, mais precisamente, o sócio-gerente da empresa contribuinte.

3.3. Decadência x prescrição: da necessidade de constituição do crédito em relação ao sócio-gerente

Vislumbra-se boa parte da doutrina defendendo a prescrição como marco temporal extintivo quanto à possibilidade de redirecionamento da execução fiscal aos sócios-gerentes.

Vale ressaltar, nesse ponto, que, em 12 de dezembro de 2019, foi publicado acórdão em que a 1ª Seção do STJ julgou recurso repetitivo (REsp n. 1.201.993 – Tema 444) estabelecendo que o prazo prescricional de 5 anos para o redirecionamento da execução fiscal aos sócios será contado a partir da citação da empresa, quando o ato ilícito apto a fraudar a execução tiver ocorrido anteriormente. Por outro lado, quando o referido ato for posterior à citação da pessoa jurídica executada, contar-se-á o prazo prescricional a partir da data do ilícito, exigindo-se, para tanto, a comprovação da inércia da Fazenda Pública no andamento do processo.

O relator ministro Herman Benjamin ressaltou a necessidade de se disciplinar especificamente o instituto da prescrição para o redirecionamento da execução fiscal, uma vez que: “O Código Tributário Nacional discorre genericamente a respeito da prescrição (*artigo 174*) e, ainda assim, o faz em relação apenas ao devedor original da obrigação tributária”¹⁰⁹.

blica Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 8 set. 2018.

¹⁰⁸ GONÇALVES, Carla de Lourdes. A possibilidade de concomitância entre ações antiexacionais preventivas e o processo administrativo tributário. In: MOREIRA, André Mendes et al. *O Direito Tributário: entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 160.

¹⁰⁹ STJ. Recurso Especial n. 1.201.993 SP 2010/0127595-2. Relator: Herman Benjamin. *DJ* 12 dez. 2019. STJ, 2019. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=res-p+1201993&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>>. Acesso em: 14 fev. 2020.

“Termo inicial da prescrição para redirecionamento em caso de dissolução irregular preexistente ou ulterior à citação pessoal da empresa

9. Afastada a orientação de que a citação da pessoa jurídica dá início ao prazo prescricional para redirecionamento, no específico contexto em que a dissolução irregular sucede a tal ato processual (citação da empresa), impõe-se a definição da data que assinala o termo *a quo* da prescrição para o redirecionamento nesse cenário peculiar (*distinguishing*).

10. No rigor técnico e lógico que deveria conduzir a análise da questão controvertida, a orientação de que a citação pessoal da empresa constitui o termo *a quo* da prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal deveria ser aplicada a outros ilícitos que não a dissolução irregular da empresa – com efeito, se a citação pessoal da empresa foi realizada, não há falar, nesse momento, em dissolução irregular e, portanto, em início da prescrição para redirecionamento com base nesse fato (dissolução irregular).

11. De outro lado, se o ato de citação resultar negativo devido ao encerramento das atividades empresariais ou por não se encontrar a empresa estabelecida no local informado como seu domicílio tributário, aí, sim, será possível cogitar da fluência do prazo de prescrição para o redirecionamento, em razão do enunciado da Súmula 435/STJ (‘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’).

12. Dessa forma, no que se refere ao termo inicial da prescrição para o redirecionamento, em caso de dissolução irregular preexistente à citação da pessoa jurídica, corresponderá aquele: a) à data da diligência que resultou negativa, nas situações regidas pela redação original do art. 174, parágrafo único, I, do CTN; ou b) à data do despacho do juiz que ordenar a citação, para os casos regidos pela redação do art. 174, parágrafo único, I, do CTN conferida pela Lei Complementar 118/2005.

13. No tocante ao momento do início do prazo da prescrição para redirecionar a Execução Fiscal em caso de dissolução irregular depois da citação do estabelecimento empresarial, tal marco não pode ficar ao talante da Fazenda Pública. Com base nessa premissa, mencionam-se os institutos da Fraude à Execução (art. 593 do CPC/1973 e art. 792 do novo CPC) e da Fraude contra a Fazenda Pública (art. 185 do CTN) para assinalar, como corretamente o fez a Ministra Regina Helena, que ‘a data do ato de alienação ou oneração de bem ou renda do patrimônio da pessoa jurídica contribuinte ou do patrimônio pessoal do(s) sócio(s) administrador(es) infrator(es), ou seu começo’, é que corresponde ao termo inicial da prescrição para redirecionamento. Acrescenta-se que provar a prática de tal ato é incumbência da Fazenda Pública.¹¹⁰”

¹¹⁰ STJ. Recurso Especial n. 1.201.993 SP 2010/0127595-2. Relator: Herman Benjamin. DJ 12 dez. 2019. STJ, 2019. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=res-p+1201993&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>>. Acesso em: 14 fev. 2020.

Diferentemente do que vem sendo debatido nas instâncias superiores, entretanto, este trabalho não se alinha com a tese da prescrição, mas entende tratar-se de verdadeira decadência.

Ocorre que, conforme amplamente discorrido ao longo deste artigo, verificou-se a necessidade da existência de procedimento ou processo administrativo prévio, que constitua o fato jurídico da responsabilidade em face desse terceiro, para, então, poder ser exigido.

Brilhante é o entendimento de Theodoro Júnior acerca da matéria ora analisada:

“Com relação à corresponsabilidade de terceiros pelo crédito tributário inscrito em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível corresponsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acerto antes do ingresso da Fazenda no juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas”¹¹¹.

Resta evidenciada, portanto, a ausência de constituição do débito em face do sócio-gerente e, conseqüentemente, o início do prazo decadencial para a constituição da responsabilidade, conforme o art. 173 do CTN¹¹², e posterior redirecionamento da execução fiscal em face desse terceiro.

A única possibilidade da ocorrência de prazo prescritivo, e não decadencial, será vislumbrada quando a CDA, além do nome da pessoa jurídica executada, indicar, também, o nome do seu dirigente, comprovando-se ter este participado do processo administrativo para a constituição do crédito tributário¹¹³.

Pode-se concluir, portanto, que terá o Fisco prazo decadencial de 5 anos para lançar o tributo em face do sócio administrador, a partir da incidência de norma jurídica de responsabilidade, constituindo, definitivamente, tal crédito e inscrevendo-o em dívida ativa, para que, só então, seja possibilitado o redirecionamento da execução fiscal e a inclusão daquele como sujeito passivo dessa relação jurídica exacional.

Conclusão

A partir de todo o estudo realizado ao longo deste trabalho, restou evidente a necessidade da realização de um processo administrativo fiscal – enquanto pro-

¹¹¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Op. cit., 2016, p. 98.

¹¹² BRASIL. Op. cit., 1966.

¹¹³ CAIS, Cleide Previtalli. Op. cit., p. 564.

cesso de conhecimento – prévio ao redirecionamento de uma execução fiscal em face dos sócios gestores da empresa executada, tendo em vista constituir a execução mero processo satisfativo, impossibilitando a comprovação da existência de ato ilícito ou com excesso de poderes praticado pelo administrador.

Constatou-se que, a partir do lançamento, com o nascimento da obrigação tributária, surge, também, o direito do contribuinte e/ou responsável de impugnar o débito fiscal, dando ensejo ao denominado processo administrativo tributário.

Justamente nesse momento é que se buscará a comprovação da conduta ilícita por parte do sócio-gerente e do elemento volitivo em sua atuação, propiciando-lhe o devido contraditório e ampla defesa, princípios basilares dessa etapa processual, que será pautada na estrita legalidade e garantirá o devido processo legal.

Após o processo administrativo fiscal, entendendo-se pela legitimidade do crédito tributário em face do contribuinte, este deverá pagar o tributo devido, ou surgirá a possibilidade de o Fisco inscrevê-lo em dívida ativa, recorrendo ao Poder Judiciário por meio de execução fiscal, sendo esta embasada pela CDA, que deverá conter todos os requisitos previstos na legislação competente, para que seja dotada de certeza e liquidez.

Daí decorre um grande erro típico no redirecionamento, tendo em vista que, muitas vezes, o nome do sócio administrador não está inserido na CDA, não lhe sendo possibilitada qualquer defesa em fase de conhecimento e inviabilizando prova ou constatação de ato praticado com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto que ensejasse a sua responsabilização pessoal, consoante dispõe o art. 135, inciso III, do CTN.

Não havendo, portanto, título executivo extrajudicial formalizado em face desse sócio, e existindo execução fiscal cobrando tributo da empresa contribuinte, verificar-se-á a fluência de prazo decadencial para formalização do processo administrativo fiscal, de modo a averiguar e constatar a responsabilização ou não daquele sujeito e, só então, verificada a conduta ilícita, poderá a execução ser redirecionada.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 8 set. 2018.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. *Constituição (1988)*. *Emenda Constitucional n. 45*, de 30 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104,

- 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103-B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm>. Acesso em: 7 fev. 2020.
- _____. Lei de Execução Fiscal. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 8 set. 2018.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 393. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. *DJe* 7 out. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf>. Acesso em: 6 set. 2018.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- _____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015a.
- _____. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2015b.
- CINTRA, Carlos César Sousa. Apontamentos acerca da Cobrança da Dívida Ativa. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009. p. 677-708.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- DIDIER JR., F. et al. *Curso de Direito Processual Civil: execução*. 9. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2019. v. 5.
- FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Forense, 2009. p. 307-334.

- _____. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- GONÇALVES, Carla de Lourdes. A possibilidade de concomitância entre ações antiexacionais preventivas e o processo administrativo tributário. In: MOREIRA, André Mendes et al. *O Direito Tributário: entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. In: CARVALHO, Paulo de Barros; e SOUZA, Priscila de (orgs.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo tributário*. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2019.
- _____. Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 126-146.
- STF. Recurso Extraordinário n. 95.023 RJ. Relator: Ministro Rafael Mayer. *DJ* 3 nov. 1981. Lex – Jurisprudência do STF, 38:246.
- _____. Recurso Extraordinário n. 562.276 PR. Relator: Ministra Ellen Gracie. *DJ* 10 fev. 2011. STF, 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em: 5 out. 2018.
- STJ. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 272.236 SC 2000/0081256-0. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. *DJ* 8 abr. 2002. *JusBrasil*, 2002. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/293861/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-272236-sc-2000-0081256-0>>. Acesso em: 7 out. 2018.
- _____. Recurso Especial n. 1.201.993 SP 2010/0127595-2. Relator: Herman Benjamin. *DJ* 12 dez. 2019. STJ, 2019. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=resp+1201993&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>>. Acesso em: 14 fev. 2020.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. 51. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 3.
- _____. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.