



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

Responsabilidade Tributária e Redirecionamento da Execução Fiscal

Florianópolis, julho de 2009.

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE DIREITO**

**Responsabilidade Tributária e Redirecionamento da
Execução Fiscal**

Caroline de Oliveira Rosa
Graduanda

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Orientador

Florianópolis, julho de 2009.

Dedico este trabalho a meus pais e meu irmão,
pelo constante esforço em fazer de mim uma
pessoa melhor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Ubaldo César Balthazar, pela compreensão e paciência demonstradas, sobretudo, na orientação desse trabalho, mas também nas aulas de Direito Tributário.

A Diogo Nicolau Pítsica, por apresentar-me ao Direito Tributário, ilustrando-o como um terreno ao constante desenvolvimento da intelectualidade; e, mais do que isso, por ensinar-me a *fazer o bem e jogar para o mar...*

A Nicolau Apóstolo Pítsica, por despertar-me a paixão pela advocacia, e a Carolina Constante, pela cumplicidade, confiança e vivência; a ambos por cada exemplo diário de profissional e pessoa.

Aos colegas de escritório pelas experiências compartilhadas na rotina diária de trabalho.

A meus amigos, pelas conversas intermináveis, pelas histórias incríveis, pela paciência, pela convivência e por enriquecer minha vida de maneira tal que me sinto verdadeiramente privilegiada.

Por fim, agradeço a meus pais e meu irmão por convencer-me de que o Curso de Direito era possível e de que esse trabalho era possível; e, especialmente, pela interminável paciência dedicada nesse longo processo de *convencimento*.

“Se o povo promete simplesmente obedecer, dissolve-se por esse ato e perde a qualidade de povo; no momento em que há um senhor, não há mais soberano, e o corpo político está destruído” - Jean-Jacques Rousseau

RESUMO

O legislador constituinte, ao inaugurar a nova ordem constitucional, conduziu o Sistema Tributário Nacional ao cenário de uma sistemática capitalista, delineada por garantias e liberdades. O instituto da Responsabilidade Tributária encontra sua razão de ser na facilitação da fiscalização e arrecadação, mas não pode ser vislumbrada fora daquele circunspecto de garantias e liberdades, pois estas se ligam à relação tributária, seja quando envolvem o contribuinte, seja quando se direcionam ao responsável. Por isso, a configuração da responsabilidade segue requisitos e etapas comuns à da identificação da sujeição passiva direta e, ainda, de outro elemento fundamental e imprescindível: o pressuposto de fato específico. Somente quando a responsabilidade tributária foi apurada sob esses ditames (em devido processo legal administrativo), é possível o redirecionamento da execução fiscal.

SUMÁRIO

Introdução	9
1. Sistema Tributário Nacional	11
1.1. Atividade Financeira do Estado	12
1.2. Noção de Sistema Tributário	13
1.3. Competência Tributária	15
1.4. Princípios Constitucionais	19
1.4.1. Princípio da Legalidade Tributária	20
1.4.2. Princípio da Tipicidade	20
1.4.3. Princípio da Capacidade Contributiva	21
1.4.4. Princípio da Anterioridade	21
1.4.5. Princípio da Segurança Jurídica	22
1.4.6. Princípio da Irretroatividade	23
1.4.7. Princípio da Vedação do Confisco	25
1.4.8. Princípio da Liberdade de Trânsito	26
1.4.9. Princípio da Não-cumulatividade	26
1.4.10. Princípio da Igualdade	27
1.4.11. Princípio da Unidade da Tributação	28
1.5. Imunidades Tributárias	29
2. Obrigação Tributária	32
2.1. Conceito	32
2.2. Espécies	33
2.3. Elementos	35
2.4. Lançamento	44

3. Responsabilidade Tributária	49
3.1. Conceito	49
3.2. Espécies	53
3.2.1. Responsabilidade por Substituição	54
3.2.2. Responsabilidade por Transferência	55
3.2.2.1. Solidariedade	56
3.2.2.2. Sucessores	57
3.2.2.3. Terceiros	58
3.3. Redirecionamento da Execução Fiscal	60
3.3.1. Noções relativas à Execução Fiscal	61
3.3.2. Aspectos da configuração da Responsabilidade Tributária	63
3.3.3. Porque a notificação do lançamento não é suficiente	69
3.3.4. Porque a inclusão do nome do responsável na CDA não é suficiente	70
3.3.5. Porque a desconsideração da personalidade jurídica não é suficiente	72
Considerações Finais	82
Referências Bibliográficas	84

INTRODUÇÃO

The power to tax is the power to destroy. Essa célebre e impactante frase, de autoria de John Marshall (juiz da Suprema Corte americana) traduz um consenso geral do povo brasileiro. Mas, talvez, guarde um exagero, facilmente abrandado com simples adequação verbal: o poder de tributar *pode ser* o poder de destruir.

Daí o legislador constituinte haver fecundado a ordem tributária a partir de um contexto (ou ideal) de uma ordem econômica, na qual subsiste o dever de solidariedade, mas sem olvidar as liberdades individuais e as conveniências de um regime capitalista.

Por isso, a matriz do Sistema Tributário Nacional consubstancia o respeito às garantias e direitos fundamentais dos cidadãos. As limitações ao poder de tributar advêm como trilhos condutores da atuação estatal.

É sob essa perspectiva que deve ser vislumbrado o inexorável dever de pagar tributos, independentemente de quem seja a pessoa sobre quem recai essa obrigação. Isso porque as limitações ao poder de tributar, bem como os requisitos e pressupostos constitucional e infraconstitucionalmente estabelecidos focalizam a obrigação tributária em si mesma, e não exatamente a figura daquele a quem cabe cumprir a obrigação.

Nesse sentido, sob a responsabilidade tributária repousa o mesmo manto protetivo e garantista que agasalha a sujeição passiva direta. Entretanto, o cotidiano administrativo-fiscal e forense é repleto de exemplos e episódios em que o responsável é relegado a uma espécie de segunda classe no âmbito de relação fiscal.

De fato, Fisco e Responsável cada vez mais se entrincheiram nas vias Judiciais buscando, de um lado, alimentar um círculo vicioso de aferição de receitas para contornar excessos de despesas e, de outro, arrimo em garantias jurídicas que, muitas das vezes, podem ser confundidas com privilégios.

O cenário da responsabilidade tributária é repleto de pontos nebulosos e arestas, sob as quais são construídas as mais diversas teses e raciocínios. Por isso, o presente estudo dedica-se à análise do instituto de maneira holística e panorâmica.

Para tanto, o presente trabalho está dividido em três capítulos. O primeiro delinea o Sistema Tributário Nacional sob uma ótica eminentemente constitucional.

O segundo capítulo discorre proficuamente acerca da obrigação tributária, focalizando aspectos relevantes ao nascimento da sujeição passiva indireta, sem olvidar o ensejo panorâmico da análise.

No terceiro e último capítulo, disserta-se sobre a responsabilidade tributária, sua natureza, elementos e peculiaridades. Sob o alicerce de sedimentados conceitos, consigna-se construção intelectual no sentido de que a responsabilidade tributária espelha a sujeição passiva direta no que tange às garantias e prerrogativas constitucional e infraconstitucionalmente estabelecidas.

Esse é o pano de fundo para o enfrentamento do redirecionamento da execução, analisando-se sobre as hipóteses de cabimento sob a ótica da ordem econômica esposada pelo legislador constituinte de 1988.

O trabalho foi elaborado através de revisão bibliográfica, prospectada por meio de leitura e fichamento de livros, artigos e revistas. Ainda, utilizou-se para a pesquisa o conhecimento obtido na atuação cotidiana na área do direito tributário, tanto na esfera administrativa como judicial.

Por derradeiro, utilizou-se o método de abordagem dedutivo, uma vez ser o mais indicado para analisar os meandros de legalidade e constitucionalidade de atos e subterfúgios procedidos pelo Fisco na prospecção das receitas cada vez mais solicitadas pelo caro e dispendioso maquinário estatal.

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A razão de ser do Estado, enquanto expressão da vontade geral, repousa na realização do bem comum, sobretudo das atividades que os membros da coletividade, individualmente, não conseguiriam realizar. Para tanto, ao Estado são deferidas determinadas prerrogativas e, especialmente, concedidos os recursos financeiros necessários à prospecção destas atividades.

Com efeito, “Kelsen concebe o Estado como sendo uma comunidade social que somente pode ser constituída através de uma ordem normativa. Esta ordem normativa, ao constituir o Estado, transforma-se em uma ordem jurídica. Todavia, não uma ordem jurídica qualquer, mas composta por órgãos específicos que criam e aplicam as normas, monopolizando o poder de coerção” (PÍTSICA, PÍTSICA, 2008, p. 23).

O Sistema Tributário é entendido como sendo o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem. Por consequência, podemos concluir que o Sistema Tributário Nacional é composto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e normas que regulam tais tributos, disciplinados no Código Tributário Nacional (CTN) e na Constituição da República Federativa do Brasil (HARADA, 2005, p. 37).

No Brasil adota-se o princípio da estruturalidade orgânica do tributo, pelo qual a espécie tributária é determinada pelo seu fato gerador. Com base na doutrina mais aceita, pode-se afirmar as espécies tributárias que compõem o sistema tributário brasileiro: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios (TAVOLARO, 1993, p. 14).

Ao longo do período que vai desde a proclamação da República até a promulgação da constituição de 1934 a principal receita tributária brasileira advinha do imposto sobre a importação. A partir dos anos 30, houve um maior direcionamento para os impostos internos. A principal receita dos estados passou a ser o imposto sobre vendas e consignações e, dos municípios, os impostos sobre indústrias, profissões e o imposto predial.

Consideráveis mudanças no sistema tributário sobrevieram com a Constituição de 1946. Através da criação de impostos e de um sistema de transferências, elevou-se a receita dos municípios. Até 1966, observou-se uma participação crescente dos impostos internos, destacando-se os impostos sobre consumo, vendas e consignações (MARTINS, 1995, p.19).

A reforma tributária da década de 60 tinha dois grandes objetivos: a elevação da receita para solucionar o problema do déficit fiscal e a implementação de um sistema tributário que estimulasse o investimento. Pode-se dizer que o resultado foi extraordinário. Com a reforma, obtivemos uma melhor alocação dos recursos, a priorização da tributação sobre o valor agregado, uma redução do número de tributos, dentre outras vantagens. Costuma-se dizer que, naquela época, o Brasil passou a contar com um dos sistemas tributários mais modernos do mundo.

1.1. Atividade Financeira do Estado

Delimitando essa temática, necessário focalizar, especificamente, a atividade financeira do Estado, subdividida em duas vertentes.

a. Receitas Públicas

Segundo Aliomar Baleeiro entende-se por receita pública "é a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo" (BALEIRO, 2003, p. 49). As receitas públicas podem ser originárias e derivadas.

Receitas Originárias – são receitas obtidas pelo Estado em relação convencional com o particular, através de mútua manifestação de vontade. O Estado despe-se de sua Soberania e estabelece com o particular relação jurídica que poderia ser formada entre dois particulares.

Nessas hipóteses, a obrigação de entregar a receita ao Estado não decorre da coerção imposta por este, mas sim de um contrato, uma manifestação bilateral de vontade (ROCHA, 2008, p. 7).

Receitas Derivadas – a manjedoura da receita consiste na imposição coativa do Estado, que, no pleno uso da soberania outorgada pela coletividade, adentra na esfera privada do indivíduo (sempre através de lei).

O ponto em comum entre as duas modalidades de receita é a existência de uma obrigação, do particular, de pagar em favor do Estado. A diferença subsiste na relevância da manifestação de vontade do particular.

b. Despesas Públicas

A despesa pública representa o conjunto de gastos feitos pelo Estado na manutenção de suas atividades e na prospecção de suas finalidades previstas na Constituição. O maquinário Estatal encontra sua razão de ser na realização das demandas e necessidades da coletividade o que, logicamente, gera custos e despesas (ROCHA, 2008, p. 13).

Importante destacar o caráter orçamentário do Estado brasileiro. Vale informar que Celso Ribeiro Bastos ensina que, todas as despesas públicas devem estar previstas em orçamento e relacionadas com as respectivas receitas. A responsabilidade nos gastos públicos é corolário fundamental na atividade financeira do Estado ainda que, na prática hodierna, seja mitigada em privilégio de interesses partidários (BASTOS, 1992, p. 45).

1.2. Noção de Sistema Tributário

Sistema pode ser entendido como conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes. Um sistema, portanto, deve estar marcado pela uniformidade através de princípios que direcionam e gerenciam a relação entre elementos.

Também neste sentido, Alexandre Macedo Tavares entende que “tem-se como caráter *sui generis* do Sistema Tributário Nacional o fato, por todos reconhecido, de sua índole eminentemente constitucional. Essa fisionomia peculiar do sistema tributário brasileiro sobreleva-se quando do estudo do Direito Comparado, vez que os sistemas de outros países de cultura ocidental reservam

poucas atenções a essa seara, limitando-se a expedir um número reduzido de preceitos voltados apenas ao disciplinamento de pontos essenciais, deixando ao sabor do legislador infraconstitucional a importante tarefa de definir tudo o mais que se fizer necessário à sua sistematização” (TAVARES, 2009, p. 8/9).

Com efeito, Geraldo Ataliba (1984) já destacava que o Brasil não apresenta um Sistema realmente *nacional*, a exemplo da França ou Itália. Isso porque, a idéia de um sistema nacional não se coaduna ao federalismo admitido no ordenamento constitucional brasileiro. Daí o caráter único do sistema tributário brasileiro, inteiramente sujeito a balizas e limites eminentemente constitucionais. Por isso, as normas infraconstitucionais tributárias, complementares ou ordinárias, se submetem a rigorosas limitações de índole material e formal. Há, portanto, um *subsistema constitucional tributário*, conforme registra Alexandre Macedo Tavares (2009, p. 26).

Nesta perspectiva, “preocupa, ainda, a circunstância de a União não mais representar a vontade dos Estados-criadores e estes terem se transformado em meras divisões territoriais da União – Estado-criatura – com governantes que mais se aproximam da figura de dirigentes autárquicos, tamanho o grau de submissão a que se sujeitam, culpa da absorção pela União dos encargos, antes de responsabilidade exclusiva dos Estados-membros e dos Municípios” (ABREU, 2004, p. 13/14).

E o caráter garantista da constituição brasileira reflete, indubitavelmente, no direito tributário, independentemente se entendido como um sistema nacional ou apenas subsistema. Isso porque as liberdades e direitos fundamentais estabelecidos na constituição servem como trilhos à atividade tributária do Estado, permeando a criação de normas, a fiscalização ou a cobrança dos tributos (TAVARES, 2009, p. 16/17).

1.3. Competência tributária

Num sistema federativo como é o da república brasileira, o tema competência tributária toma relevantes contornos, por demais importantes. Numa nação subdividida politicamente em Estados, Municípios e Distrito Federal, em que

cada unidade autônoma tem receitas, despesas e, via conseqüência, orçamentos próprios, o sistema de tributação não pode deixar de ser convenientemente analisado.

Cada ente governamental necessita dos recursos próprios à sua administração, sendo difícil imaginar escolha aleatória acerca do bem a ser tutelado, tais como: serviços e/ou circulação de mercadorias e/ou industrialização de produtos, entre inúmeros outros fatos geradores (ATALIBA, 2004, p. 97).

A adoção do modelo federalista pelo legislador constituinte rendeu a existência de três ordens estatais e governamentais, impedindo, dessa forma, a concentração do poder na figura de uma única pessoa jurídica de direito público. Por isso, a Constituição distribuiu, entre os entes, competência para elaboração de normas, no cumprimento das finalidades previstas (BALEIRO, 2003, p. 113).

Com efeito, essa operação é resultado do sistema de repartição de competências, que evita o conflito entre o ordenamento geral total da União e o dos demais entes que compõem a federação.

Assim, União, Estados e Municípios (além do Distrito Federal), situam-se no mesmo plano de igualdade com poderes e competências discriminados na Constituição.

Kioshi Harada deixa claro que “exatamente, a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos” (HARADA, 2005, p. 373).

Assim, a competência tributária compreende a competência legislativa plena, observando, evidentemente, os limites e meandros estabelecidos na Constituição Federal, nas respectivas constituições estaduais e leis orgânicas municipais, além do Código Tributário Nacional. Careceria de sentido conferir

completa independência na competência tributária e permitir a relativização/mitigação das normas gerais de Direito Tributário (CARRAZZA, 2004, p. 287).

Aliás, Felipe Hessmann Dutra confere didático esclarecimento sobre o tema, discorrendo que “antes de tudo, é preciso que se diga que as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não possuem poder tributário, assim entendido como o poder ilimitado de criar e impor tributos aos seus cidadãos. O que possuem, isto sim, é competência para apenas instituir determinados tributos expressamente discriminados na Constituição [...]” (BALTHAZAR, 2004, p. 12).

Sabidamente, a competência tributária é indelegável, em nome da preservação dos regramentos constitucionais. Mas não se pode confundir a delegação da função de legislar com a delegação da função meramente arrecadatória ou fiscalizatória de tributos. Aliás, o art. 7º do CTN expressamente prevê a possibilidade em delegar a execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (HARADA, 2005, p. 379).

O sistema tributário adotou o regime das competências privativas para todos os tributos, embora em relação aos tributos cujos fatos geradores são, ou se ligam, a atividades estatais, a identificação do ente tributante seja mais fácil.

Nesta perspectiva, destaca-se que a atribuição de competência para instituir imposto constitui uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a Constituição delimita o campo fático que alicerça esses impostos. Assim é que são estabelecidos os meandros constitucionais de cada imposto (MACHADO, 2008, p. 91).

Portanto, o problema da competência concentra-se, principalmente, na instituição de impostos. Aliás, Leandro Paulsen já salienta que “não é dado à União, Estados/DF e Municípios, pois, na instituição dos impostos previstos nos arts. 153, 155 e 156 da CF, alargar os institutos, conceitos e formas de direito privado neles utilizados, expressa ou implicitamente [...]” (PAULSEN, 2008, p. 372).

O respeito ao sentido vernacular dos conceitos e institutos é imprescindível e não pode servir como subterfúgio à ruptura dos limites da competência constitucional.

Mas, por vezes, os entes tributantes utilizam-se de certas artimanhas para estender (ilegalmente) os lindes do campo que lhe fora reservado pela Constituição Federal de 1988. Nessas situações, são alterados os conceitos que o legislador constitucional utilizou, dando-lhes novo sentido para construir ficções legais que, via transversa, alteram as regras do texto constitucional.

Aí a razão de ser do art. 110 do CTN, que reflete as regras de competência estabelecidas na Constituição Federal.

No emprego da competência residual, todos os aspectos do imposto devem estar previstos, além da hipótese de incidência, também a alíquota, integrante do aspecto quantitativo.

De fato, a Constituição Federal de 1988 vedou expressamente a bitributação e o *bis in idem* relativamente aos impostos quando estabeleceu competências tributárias a *priori* privativas em favor de cada ente político e, ao mesmo tempo, determinou que eventual exercício da competência residual pela União se desse mediante fato gerador e base de cálculo distinto dos atinentes às bases econômicas já previstas no texto constitucional (MACHADO, 2007, p. 49).

Normalmente, o resultado do conflito de competências consubstancia a bitributação, quando há dois entes federados tributando a mesma causa jurídica e contribuinte.

Acerca desse fenômeno, José Eduardo Soares de Melo deixa claro que “a bitributação (em termos vulgares, não-científicos) corresponde à exigência de diversas imposições fiscais sobre um mesmo fato gerador, por parte de distintas pessoas de direito público; independente de sua previsão constitucional; ou mesmo da espécie tributária (impostos, contribuições etc.)” (MELO, 2003, p. 141).

O supramencionado autor adverte que a bitributação deve ser compreendida acerca dos casos de competência tributária concorrente; identidade de situação concorrente e também a incidência sobre a economia do sujeito, agravando-o sobre o mesmo aspecto.

No entanto, frisa que no *bis in idem* “o fato jurídico é tributado por uma mesma pessoa política (única titularidade ativa), mais de uma vez; podendo tratar-se de simples adicional (uniformidade da espécie de tributo); além de cogitar-se de uma mesma base imponible. É o que acontece com o Imposto de Renda (art. 153, III da CRFB/1988), e a Contribuição Social sobre o Lucro (art. 195, I,c da CRFB/1988), em que ocorre um fato básico (lucro), compreendido como resultado positivo (acréscimo patrimonial), obtido pela pessoa jurídica ao final de um determinado ciclo de tempo”.

No que tange à competência residual dos tributos vinculados à ação material do Estado, não subsistem grandes conflitos de competência, haja vista que o ente competente para instituí-los é a pessoa jurídica que desenvolve a atividade correspondente.

É preciso observar, todavia, que a competência para instituição depende de ter a entidade estatal competência para exercer a atividade que constitua o respectivo fato gerador. A questão, percebe-se, adentra à esfera do Direito Administrativo. Mas não se pode olvidar a vinculação da *competência para instituir* à *competência para atuar* (BALTHAZAR, 2005, p. 137).

1.4.- Princípios constitucionais

É cediço o caráter rígido e exaustivo do sistema constitucional brasileiro. Sob essa perspectiva, a Constituição define e delimita o poder de tributar por intermédio de princípios, estabelecendo contornos estáticos aos instrumentos tributários, distribuindo-os entre os entes políticos, mediante conjugação de critérios materiais e territoriais (CARRAZZA, 2004, p. 31).

Estabelecendo o contexto histórico da Constituição Federal de 1988, Ubaldo Cesar Balthazar esclarece que o Diploma Maior manteve os princípios gerais já

anteriormente dispostos nas anteriores cartas, acrescentando outros. Ainda, resgata que “este novo Sistema Tributário não tardou a receber críticas, pois, embora descentralizador, era complicado, injusto (grande número de impostos indiretos), contribuindo para o estabelecimento de uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados membros” (BALTHAZAR, 2005, p. 182).

Nesse diapasão, convém resgatar lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, que “fica, pois, assente que, ao lado das normas, se encontram nos sistemas positivos definições, conceitos, atribuições e princípios. Ao juiz cabe aplicar os princípios e só depois, se compatíveis, as leis” (COELHO, 2003, p. 104).

Assim, toda a relação tributária, desde seu nascedouro, deve palmilhar os estreitos lindes fincados pelos princípios atinentes à organização fiscal do Estado Contemporâneo, de repouso expresso na Constituição.

Sedimentando o caráter normativo dos princípios constitucionais, “normas fundamentais ou generalíssimas do sistema”, Roque Antonio Carrazza leciona que “os princípios demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua não obediência acarreta conseqüências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional” (CARRAZZA, 2004, p. 37).

1.4.1.- Princípio da Legalidade Tributária

Elemento estelar do sistema constitucional e, como não poderia ser diferente, do Direito Tributário, o princípio da legalidade tributária repousa no inciso I, do art. 150 da CRFB/1988, *in verbis*: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. A conexão com o inciso II do art. 5º é evidente.

Portanto, a razão de ser do princípio da legalidade tributária é justamente limitar a atuação do poder tributante em favor da justiça e, sobretudo, da segurança

jurídica. Alexandre Macedo Tavares, clamando atenção à importância do que denomina *princípio da estrita legalidade tributária*, aduz:

“Em síntese, por força dos proclamas do princípio da estrita legalidade tributária (CF/88, art. 150,I), o processo de criação ou majoração de tributos exterioriza-se, instrumentalmente, em leis de caráter meramente ordinário. É a lei ordinária, por excelência, o veículo natural da imposição tributária, diferentemente da lei complementar que configura fonte excepcional não presumível, isto é, na hipótese do silêncio da Constituição, a presunção é de que basta simples lei ordinária para que se tenha por respeitada a garantia do autoconsentimento da tributação, marca finalística do postulado da legalidade” (TAVARES, 2009, p. 18).

O caráter absoluto do princípio da legalidade não permite ao sistema comportar exceções. Daí, aliás, a medida provisória não poder ser considerada instrumento válido, inobstante, data vênua, posicionamento do STF no RE 138.284, que admite a MP como hábil à instituição e majoração de tributos. Uma decisão evidentemente política.

1.4.2.- Princípio da Tipicidade

Na esteira do princípio da legalidade tributária, o princípio da tipicidade focaliza os elementos necessários e suficientes ao nascimento da obrigação tributária.

Elucidando, Diogo Nicolau Pítsica leciona que “não havendo preeminência entre o princípio da legalidade e o da tipicidade, acresce dizer que se de um lado a norma constitucional exige lei formal, também necessário se faz a presença dos requisitos informadores de definição do fato gerador, da base de cálculo, da alíquota e sujeito passivo” (PÍTICA, 2009, p. 57).

1.4.3.- Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva reporta ao ideal de justiça, ou, especificamente, subsiste como instrumento de justiça social. As despesas da coletividade devem ser rateadas entre os indivíduos, mas de forma proporcional à renda ou capital do contribuinte, levando em consideração sua capacidade econômica (CARRAZZA, 2004, p. 79).

É de se anotar que a capacidade contributiva, inobstante direcionada aos impostos pessoais, tem sua previsão explícita ao imposto de renda, imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano e imposto sobre a propriedade territorial rural, além de tangenciar o imposto sobre propriedade de veículos automotores (PÍTICA, 2009, p. 63).

1.4.4.- Princípio da Anterioridade

Com essa limitação constitucional, se impede que uma lei que tenha criado ou aumentado tributo, ganhe eficácia no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada.

Paradoxalmente, de extrema importância são as exceções ao princípio, que terão aplicação imediata, independentemente de quando publicada a inovação normativa alteradora ou instituidora. Assim, tem-se como exceções:

a) impostos extrafiscais – art. 150, parágrafo 1º, CRFB/1988 – Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre produtos industrializados e Imposto sobre operações financeiras. A razão de ser dessa exceção reside no fato de que estes impostos atuam no controle e manutenção do equilíbrio na econômica. Exemplo bastante atual foi a recente redução do IPI em diversos segmentos para contornar os efeitos da crise mundial (“MP do Bem”).

b) impostos extraordinários – art. 150, parágrafo 1º, CRFB/1988 – impostos de guerra ou na sua iminência. Não haveria sentido em exigir

previsibilidade de imposto cujo fulcro é contornar despesas imprevisíveis, inobstante o imposto ser espécie de tributo sem vinculação de receita.

c) Empréstimo compulsórios – art. 148, I, CRFB/1988 – os motivos dessa modalidade tributárias também consubstanciam cobrir despesas extraordinárias, de modo que exigir previsibilidade dessa espécie comprometeria a própria eficácia da instituição do tributo.

d) Contribuição de intervenção no domínio econômico – art. 177, parágrafo 4º, I, b CRFB/1988 – a exceção encontra fundamento no caráter parafiscal dessa espécie de tributo.

e) ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes – art. 155, parágrafo 2º, XII, h CRFB/1988 – explica-se pela incidência única do tributo nesses produtos.

Nesse contexto normativo, importante atentar, ainda, ao princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no art. 150, III, c, da CRFB/1988, *in verbis*: “antes de decorridos noventa dias em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”.

O princípio da noventena atua, portanto, como um reforço ao princípio da anterioridade, impedindo que o contribuinte seja surpreendido. As exceções supra delineadas também estão protegidas do princípio da noventena que, da mesma forma, não é aplicado ao Imposto de Renda, à base de cálculo do IPVA e IPTU, haja vista serem cobrados por período certo de tempo (anual). Aplica-se, porém, ao IPI.

1.4.5.- Princípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica é corolário basilar ao Estado de Direito que, por sua vez, pode ser resumido de forma bastante simples na noção do *Estado respeitando o direito por ele mesmo imposto*.

Sobre o tema, leciona J. J. Gomes Canotilho que “o princípio geral da segurança jurídica em sentido amplo (abrangendo, pois, a idéia de proteção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem o direito de poder confiar em que aos seus atos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus

direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e válidas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos por essas normas. As refrações mais importantes do princípio da segurança jurídica são as seguintes: (1) relativamente a atos normativos – proibição de normas retroativas restritivas de direitos ou interesses juridicamente protegidos; (2) relativamente a atos jurisdicionais – inalterabilidade do caso julgado; (3) em relação a atos da administração – tendencial estabilidade dos casos decididos através de atos administrativos constitutivos de direito”. (CANOTILHO,1998, p. 112).

O postulado da segurança jurídica decorre de todo o art. 5º da Constituição Federal de 1988, que garante a todos brasileiros e estrangeiros residentes no país o primado da segurança, dentre outros direitos e garantias fundamentais.

Em matéria tributária, a segurança jurídica desdobra-se em diversos princípios que norteiam a criação e aplicação do tributo. É o caso dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da isonomia e da não-surpresa tributária. Tais princípios constituem o que atualmente se denomina de limitações constitucionais ao poder de tributar. Há, portanto, forte inter-relação do princípio da segurança jurídica com os demais princípios e preceitos constitucionais (COELHO, 2003, p. 104).

Reafirmando a estreita vinculação que nossa ordem constitucional firmou entre segurança jurídica e tributação, Carraza (2004, p. 397) leciona que o tributo só nasce se corresponder fielmente à figura delineada em lei, o que implica tipicidade. Por isso, continua, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo) devem estar delineados, ainda que abstratamente, na lei.

1.4.6.- Princípio da Irretroatividade

Inobstante a lógica determinar que a norma incida sobre fatos futuros, as peculiaridades cotidianas permitem verificar que, em certos casos, as inovações normativas retroagem a fatos pretéritos. Essa situação, evidentemente, configura exceção dentro da ordem jurídica brasileira.

Tanto é que a Constituição Federal estabelece restrições à retroatividade da lei, ao determinar, em seu art. 5º, inciso XXXVI, que: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, bem como, no inciso XXXIX, dispõe que: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.”

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coelho, “a irretroatividade das leis, salvo para beneficiar, é princípio geral do Direito e seria desnecessário o constituinte mencioná-la na parte das vedações ao poder de tributar. Todavia, na experiência jurídica fez-se necessária a sua menção expressa no capítulo do Sistema Tributário, exemplo facilmente encontrado no imposto de renda, como retroatividade da lei tributária” (COELHO, 1993, p.134).

Focalizando o cenário tributário, o princípio da irretroatividade tributária é sinalizado no art. 150, III, ‘a’, da Constituição Federal: “é vedado aos entes tributantes cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os aumentou ou criou”.

O CTN ecoa essa regra, estabelecendo, no seu art. 144, que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Mas o diploma tributário contempla, em seu art. 106, três hipóteses de retroatividade da lei a fatos pretéritos: quando deixar de defini-lo como infração; quando deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo; quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. São casos de retroatividade benigna (AMARO, 2006, p. 133).

Ainda, admite-se a retroação da lei interpretativa. Sobre esse ponto, Eduardo Sabbag esclarece que “a norma que apenas interpreta, revelando o exato alcance da norma anterior, sem introduzir gravame novo ou infligir penalidade por ato que repousou o entendimento anterior, deve retroagir” (SABBAG, 2008, p. 36).

Mas é certo que a lógica constitucional assevera, salvo exceções especificamente enquadradas e previstas no ordenamento, o princípio da irretroatividade da lei.

1.4.7.- Princípio da Vedação do Confisco

O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, dispõe que o Estado não pode criar tributo que seja utilizado com efeito de confisco, compreendido como a tributação que vilipendia o patrimônio do devedor, esgotando sua riqueza tributável, objurgando sua capacidade contributiva e direito de propriedade.

Entretanto, essa digressão é construção exegética, porquanto a própria Carta Magna não esclarece o que deve ser considerado tributo confiscatório, tampouco sinaliza quais as características que tais tributos devem apresentar. Dessa maneira, cabe ao Poder Judiciário determinar o tributo em cada caso, levando-se em conta todas as circunstâncias que ocorrem sob a luz de toda a sistemática tributária (SABBAG, 2008, p. 31).

Luciano Amaro leciona que “o princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco” (AMARO, 2006, p. 145).

Portanto, a rotulação de confiscatório de um tributo dependerá da verificação, no caso concreto, de acordo com as conjecturas da realidade.

1.4.8.- Princípio da liberdade de trânsito

A vedação à limitação do tráfego e circulação de bens e pessoas é exposta com clareza nuclear no inciso V, art. 150, da CRFB/1988, proibindo aos entes federativos e à União “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

Para Harada, “o princípio da liberdade de trânsito nada mais é do que uma consequência natural da unidade econômica e política do território nacional, pois tal unidade do território nacional resulta da Federação brasileira, na qual há a ordem total, a ordem regional e a ordem local” (HARADA, 2005, p.364).

Em verdade, o postulado vem corroborar a liberdade de locomoção (art. 5º, LXVIII, CF), comportando duas vertentes: uma de ordem constitucional, focalizando os pedágios; e outra de ordem doutrinária, concentrando-se sobre o ICMS (SABBAG, 2008, p. 46).

1.4.9.- Princípio da Não-cumulatividade

Desde logo, impõe destacar orientação doutrinária da lavra de Hugo de Brito Machado no sentido de que “são comuns as restrições feitas em leis ordinárias e em regulamentos aos princípios constitucionais da seletividade e da não-cumulatividade. Não se pode, porém, esquecer a supremacia dos princípios, que devem sempre prevalecer sobre as leis ordinárias e seus regulamentos” (MACHADO, 2008, p. 494).

Na prática, o sistema da não-cumulatividade faz com que a tributação recaia apenas sobre o valor agregado pelo contribuinte em cada operação, através de um sistema de créditos e débitos.

As normas constitucionais prescrevem para o IPI (Imposto sobre Produção Industrial) que seja abatido, em cada operação, o montante cobrado nas operações anteriores de um necessário produto e, para o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), que nas operações realizadas por produtores, industriais e comerciantes, nos termos do disposto em lei complementar, se abata o valor cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Os impostos instituídos pela União, no exercício da competência residual, também devem ser não-cumulativos (art. 154, inciso I, CRFB/1988).

1.4.10.- Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade coloca-se no epicentro das garantias fundamentais adotadas pela ordem constitucional. Nesse sentido, Alexandre de Moraes sedimenta que “a igualdade se configura como uma eficácia transcendente, de modo que toda situação de desigualdade persistente à entrada em vigor da norma constitucional deve ser considerada não recepcionada, se não demonstrar compatibilidade com os valores que a constituição, como norma suprema, proclama” (MORAES, 2004, p. 66).

O art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, estabelece a igualdade jurídico-tributária dos cidadãos ao afirmar que: “todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”.

O reflexo do princípio da igualdade na sistemática tributária transparece na isonomia tributária, que incorpora princípio constitucional básico: a igualdade de todos perante a lei. Dessa forma, os poderes tributantes não poderão tratar os iguais de forma desigual, independentemente do nome que tenham os rendimentos, títulos ou direitos dos indivíduos (SABBAG, 2008, p. 54).

Ou, ainda, na lição de Roque Carraza, a lei tributária deve ser igual para todos e perante todos aplicada com igualdade. Isso significa dizer que “quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário” (CARRAZA, 2004, p. 74).

Para Eduardo Sabbag, que enxerga o princípio da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º., CF/1988) como um subprincípio decorrente do princípio da isonomia tributária, representa este um postulado vazio, recebendo conteúdo de outros valores, como liberdade e justiça (SABBAG, 2008, p. 37).

Parte da doutrina menciona, na análise do princípio da igualdade, o subprincípio da interpretação objetiva do fato gerador, relacionando os arts. 118 c/c 126 do CTN. Ainda na lição de Sabbag, “todos que realizarem o fato gerador deverão, em princípio, pagar o tributo. Não se avaliam, destarte a nulidade ou

anulabilidade do ato jurídico, a incapacidade civil do sujeito passivo, ou mesmo a ilicitude do ato que gera o fato presuntivo de riqueza tributável” (SABBAG, 2008, p. 38).

1.4.11.- Princípio da unidade da tributação

Segundo o art. 151, inciso I, da Constituição Federal de 1988, a União não pode criar tributos que impliquem distinção ou preferência por um Estado, Distrito Federal ou Município, em relação aos demais, devendo, ser uniformes em todo o território nacional. Com efeito, os incentivos fiscais, concedidos por intermédio de leis, que visam promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões, são exceções a este princípio.

Ainda, proíbe-se à União “tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes” (art. 151, II, CRFB/1988).

Segundo Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, o princípio da uniformidade é essencial ao sistema e evita guerras tributárias, como também serve de garantia aos contribuintes contra exações regionais e distritais, nem sempre voltadas a preservar seus direitos (BASTOS, MARTINS, 1989, p. 345).

Atendo-se a uma interpretação sistemática, infere-se que os incentivos fiscais apenas serão concedidos quando não aplicarem tratamento desigual que privilegia atividades mais oneradas em outras regiões, evitando desequilíbrios, que atinjam contribuintes em situações diversas.

De acordo com Leandro Paulsen, esse dispositivo constitucional não permite o estabelecimento de regimes tributários diversos entre as várias regiões, sendo permitindo apenas para algumas delas, em virtude de suas características (PAULSEN, 2008, p.345).

1.5.- Imunidades Tributárias

As imunidades consubstanciam delimitação negativa da competência tributária, traduzindo elemento de incompetência tributária ou, nas palavras de Eduardo Sabbag “áreas de incompetência tributária, delimitadoras de zonas de intributabilidade” (SABBAG, 2008, p. 49).

Aliás, por isso Luciano Amaro entende que a lei que pretendesse tributar situação imune não estaria, propriamente, ferindo o preceito constitucional da imunidade, mas sim exercendo competência tributária desautorizada (AMARO, 2006, p. 105).

Nesta perspectiva, evidente que a matriz normativa das regras de imunidade somente pode ser a Constituição, vez que se tratam de regulamentação de competência.

Conceituando, a imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar, vez que está contida de forma expressa na Constituição Federal. Assim, pessoa ou o bem descrito pela Magna Carta não podem sofrer tributação.

Conquanto no campo fático a imunidade e a isenção tenham um mesmo espectro econômico, no âmbito dogmático é substancial a distinção no que tange ao reflexo administrativo. Imunidade refere-se à norma constitucional impeditiva da existência de competência tributária em relação a certas pessoas, situações ou bens. Isenção diz respeito à norma infraconstitucional impeditiva da atuação tributária (CARRAZA, 2004, p. 93).

Diogo Nicolau Pítsica estabelece didática distinção entre imunidade e isenção, salientando que “na isenção ocorre a incidência tributária; há a materialização daquela situação abstratamente prevista em lei, além da relação jurídico-tributária entre o Estado e o contribuinte. Com a imunidade é diferente, pois não há incidência tributária, nem se instaura a relação jurídico-tributária” (PÍTICA, 2009, p. 84).

Além das disposições constitucionais específicas em matéria tributária, o ímpeto arrecadatório do Estado encontra limites também nas garantias fundamentais.

Bem a propósito desse enfoque, Yoshiaki Ichihara faz preciosa distinção entre os direitos fundamentais e as imunidades e sintetiza: “os direitos fundamentais, além da topografia da localização, que na CF/88 vêm antes da própria organização do Estado, historicamente tiveram origem na célebre Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que visava proteger os direitos da liberdade e da dignidade humana, isto é, o mínimo indispensável” (ICHIHARA, 1994, p. 174).

Nesse contexto doutrinário, colhe-se entendimento de Aliomar Baleeiro, nos seguintes termos: “Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados, enquanto as imunidades: 1. são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição; 2. reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação, delimitando-lhes negativamente a competência; 3. e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata; 4. criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada” (BALEEIRO, 2003, p. 116).

As imunidades podem abranger diversos segmentos, seguindo a lógica de respeito ao equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, associativa, intelectual, da expressão, da cultura e do desenvolvimento econômico. Ainda, podem impedir a incidência de impostos (especificadas no art. 150, VI, CRFB/1988), contribuições de seguridade social (art. 195, parágrafo 7º, CRFB/1988), ou taxas (art. 5º, XXXIV CRFB/1988).

Dentro desse contexto, merece destaque a Imunidade Tributária Recíproca, que exsurge como garantia da federação.

Conclusivamente, mero retrospecto histórico permite vislumbrar que sujeitar os atos do Poder Público à legalidade e juridicidade, exigindo respeito por parte de seus agentes às garantias subjetivas e direitos individuais é desafio bastante antigo e se insere entre os assuntos mais preciosos ao Direito Constitucional. Isso porque a invocação dos superiores interesses sociais, estatais e administrativos sempre serviu de anteparo a uma fortíssima tentação que, quando se faz preponderante nas relações das pessoas com o aparato do Estado, importa no sumário sacrifício daquelas conquistas jurídicas (CARRAZA, 2004, p. 111).

Delineado os aspectos e meandros do Sistema Tributário Nacional, está sedimentado o pano de fundo em que se insere o regime de tributação. E é sob essa ótica (de garantias e liberdades constitucional e infraconstitucionalmente estabelecidas) que deve ser focalizada a obrigação tributária.

2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

No âmbito do Direito, uma *obrigação* estabelece um elo entre duas ou mais pessoas, envolvendo-as em uma relação jurídica, na qual é garantida ao credor a faculdade de constranger o devedor a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Adentrando à esfera tributária, a obrigação ganha matizes mais específicas e delineadas. Isso porque, contrariamente às obrigações de natureza civil, a obrigação tributária tem como causa a lei, independentemente da convergência de vontades (CARRAZA, 2004, p. 123).

Por isso, a obrigação tributária equaciona uma relação jurídica entre indivíduo (sujeito passivo) e Estado (sujeito ativo), com liame normativo, traduzindo uma obrigação *ex lege*. O objeto da obrigação sempre consubstanciará o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, parágrafo 1º, do CTN), ou a prática ou abstenção de ato no interesse da fiscalização ou arrecadação tributária (art. 113, parágrafo 2º, do CTN).

2.1. Conceito

A específica manjedoura legal da obrigação tributária é circunstância nuclear à própria compreensão da razão de ser dessa modalidade de relação jurídica.

Daí Hugo de Brito Machado pontificar que “a relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido estrito, salvo em se tratando de obrigação acessória” (MACHADO, 2008, p. 121).

Didaticamente, João Marcelo Rocha conceitua que é dita principal quando tem por objeto o dever de pagamento de certa quantia. Ou seja, o elemento caracterizador é a natureza pecuniária da prestação obrigacional”. De outro lado, recorda o art. 113, parágrafos 2º e 3º para estabelecer que “a obrigação será

chamada acessória quando seu objeto não se constituir de prestação pecuniária, mas sim de deveres de fazer ou de não fazer algo. Contemplam, em geral, condutas burocráticas impostas sobre as pessoas, tais como o dever de emitir notas fiscais, escriturar livros, entregar declarações (deveres de fazer), de não rasurar a escrituração (dever de não fazer), etc” (ROCHA, 2008, p. 290).

Analisando a obrigação tributária sob diferente enfoque, Alexandre Macedo Tavares leciona que “configura-se, pois, num dever jurídico que, não cumprido nos moldes e condições legalmente preestabelecidos, tanto pode dar ensejo ao surgimento de um ilícito administrativo tributário, como até mesmo, dependendo do elemento nuclear da conduta praticada, poderá configurar um ilícito tributário” (TAVARES, 2009, p. 118).

2.2.- Espécies

Em linhas rápidas, são duas as espécies de obrigações tributárias: principais e acessórias, correspondentes a obrigação de *dar* (pagamento em dinheiro) e *fazer, não fazer e tolerar*, respectivamente.

O CTN expressamente afirma que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (art. 113, parágrafo 3º).

Focalizando as duas modalidades de obrigação tributária sob o prisma da origem, Aliomar Baleeiro leciona ser “irrelevante, assim, como critério distintivo de uma e outra, a natureza do pressuposto fático que lhes dá origem, ato lícito ou ilícito, pois tanto o tributo propriamente dito e seus consectários (atualização monetária e juros), como as sanções pecuniárias (que decorrem de fato ilícitos) são agrupados sob o título de obrigação principal”. Ainda, de forma peremptória sedimenta que “o caráter pecuniário da prestação, quer em relação ao tributo em sentido estrito, quer em relação à sanção é o critério decisivo que estrema a obrigação principal da acessória” (BALEEIRO, 2003, p. 701).

Com efeito, impõe esclarecer que o inadimplemento de uma obrigação tributária (principal ou acessória) traduz *não prestação*. A ótica tributária segue essa linha, admitindo a superveniência de uma sanção à esse lapso de prestação previamente consignado. Ou seja, o descumprimento de uma obrigação acessória (não prestação) origina nova obrigação (agora de caráter sancionatório). Há relação de causa e efeito, e não, propriamente, uma *conversão* (ROCHA, 2008, p. 299).

Essa é a opinião de Hugo de Brito Machado, para quem “o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplemento, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente” (MACHADO, 2008 p. 123).

Divergindo dessa opinião, Alexandre Macedo Tavares (2009) discorre que “na prática, quando do não-pagamento de um tributo, o Estado, por comodidade administrativa, habitualmente vincula a um mesmo procedimento e/ou processo, tanto a cobrança do crédito tributário (principal + correção + juros) quanto da multa moratória aplicável (penalidade pecuniária). [...] O que não é cientificamente apropriado, pois, nunca é demais repetir, tributo não é uma sanção, não é um castigo aplicado a uma pessoa (física ou jurídica)” (TAVARES, 2009, 234).

Na esteira dessa relação de causa e efeito, importante frisar que o aspecto de acessoriedade entre as duas modalidades de obrigação tributária difere do regime civilista. De fato, o escopo maior da obrigação acessória é viabilizar a obrigação principal. Mas não há causalidade entre elas, tampouco vinculação substancial. Por isso, aliás, pessoas isentas ou imunes devem cumprir as obrigações acessórias (DINIZ, 2005, p. 27).

Ademais, curioso notar que a obrigação acessória prescinde de viabilização por lei, podendo ascender ao ordenamento através das demais espécies normativas. Isso porque não há ingerência do patrimônio do contribuinte.

Nas palavras de Leandro Paulsen, “as obrigações acessórias não limitam a liberdade do contribuinte, tampouco operam ingerência sobre o seu patrimônio.

Constituem deveres formais, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação. Não há, assim, a necessidade de lei em sentido estrito para o estabelecimento de cada obrigação acessória” (PAULSEN, 2008, p. 880).

2.3. Elementos

Estabelecidos os conceitos e espécies atinentes à obrigação tributária, seus elementos constitutivos são de fácil dedução: os sujeitos envolvidos, a prestação, a lei (afinal, trata-se de obrigação *ex lege*, fundamentalmente) e o fato verificado na realidade.

É que a obrigação tributária (principal ou acessória) não pode ser compreendida como mera relação de sujeição. Os enlances e meandros da obrigação tributária não são tão simplistas, mas ultrapassam o aspecto da compulsoriedade. Daí Alexandre Macedo Tavares compreender que “a compulsoriedade faz parte de toda e qualquer relação jurídica, seja de cunho obrigacional ou não. Logo, o dever de pagar o tributo há de ser concebido como de índole obrigacional, não pela sua compulsoriedade, mas porque hospeda prestação de natureza patrimonial (conteúdo econômico apreciável), como se depreende do próprio art. 3º do CTN [...]” (TAVARES, 2009, p. 120).

Aliás, o determinismo do caráter *ex lege* da obrigação tributária decorre da premissa de que a lei atua como limitação ao exercício da competência tributária. E, nesta perspectiva, emerge que a lei deve definir, além das diretrizes de instituição do tributo, todos os elementos essenciais à sua compreensão. Assim, na doutrina de Roque Antonio Carrazza, “o art. 150, I, da CRFB/1988 garante ao contribuinte o direito de não suportar outros sacrifícios tributários além dos definidos em lei. Portanto, dele só podem ser exigidos tributos quando se verificarem, no mundo fenomênico, os pressupostos de fato descritos uma norma legal, ou seja, quando ocorrerem os *tatbestands* legais” (CARRAZZA, 2004, p. 243/244).

Fato Gerador

Com efeito, o vínculo obrigacional que envolve o tributo surge da identificação na realidade factual, do *fato impositivo* (utilizando expressão de Geraldo

Ataliba) descrito em lei. Este fato imponible – ou fato gerador, mais comumente utilizado pela doutrina – é o elemento nuclear da obrigação tributária e o epicentro das digressões contemplativas sobre o tema.

Em breve introspecção histórica, Aliomar Baleeiro remonta que “o vínculo da obrigação tributária que a prende a um ou mais fatos jurídicos, como manifestação da capacidade econômica dos contribuintes, não foi produto da inventiva de qualquer jurista ou homem de Estado. Surgiu da prática antiga, como consequência natural do propósito de o Fisco atender ao cânon da certeza do imposto e da acomodação deste às possibilidades econômicas dos súditos do príncipe” (BALEEIRO, 2003, p. 704).

Kioshi Harada entende fato gerador como “uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos” (HARADA, 2005, p. 480). O conceito parece demasiado alargado, enovelando em uma só definição os conceitos de hipótese de incidência e fato gerador propriamente.

De forma mais incisiva, Hugo de Britto Machado consigna que “ainda que se trate de um ato jurídico, no sentido dessa expressão no direito civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como fato. Isto é importante para a compreensão da assertiva pela qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade jurídica das pessoas naturais” (MACHADO, 2008, p. 126).

Abreviando axiomas, tem-se que o fato gerador é a visualização no universo fenomenológico da situação definida em lei (*hipótese de incidência*).

Com didática singular, Eduardo Sabbag leciona que “a hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha, feita pelo legislador, de fatos quaisquer,

no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário” (SABBAG, 2008, p. 206).

Portanto, transparece límpida a distinção entre fato gerador e hipótese de incidência, dois momentos inconfundíveis e, ao mesmo tempo, indispensáveis à configuração da obrigação tributária. Aliás, nem podia ser diferente, pois é decorrência lógica do princípio da legalidade a pré-existência de tipificação legal para, aí sim, verificar-se na realidade o fenômeno material correspondente àquela previsão legal. E essa subsunção normativa também obedece aos ditames do princípio da irretroatividade tributária, condicionado no art. 150, III, “a”, da Constituição Federal, que controla a aplicação da norma tributária no tempo, também em observância ao princípio da legalidade (MACHADO, 2008, p. 126).

Nesse sentido, seguindo ensinamento de Eduardo Sabbag, colhe-se de seu enxerto doutrinário que “cabe destacar que o fato gerador ganha significativa importância por definir a lei a ser aplicada no momento da cobrança do tributo, em abono ao Princípio da Irretroatividade Tributária. Sabe-se que, em uma autuação fiscal, deve a autoridade fiscalizadora valer-se da lei que antecede os fatos geradores aos quais ela se refere, sob pena de veicular uma retroatividade legal, o que se pretende coibir com o postulado constitucional da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”, da CRFB/1988)” (SABBAG, 2008, p. 206).

Para Rutnéa Navarro Guerreiro, “a teoria da regra jurídica e do suporte fático aplica-se perfeitamente, como teoria geral que é, ao estudo do fato gerador da obrigação tributária, considerando-se que a regra jurídica corresponde à hipótese de incidência e o suporte fático, ao fato imponível. Assim, como regra jurídica, a hipótese de incidência define, de forma genérica e abstrata, o fato, que se torna fato jurídico pela incidência da norma jurídica. Assim, o fato ingressa no mundo jurídico, e como fato jurídico produz efeitos jurídicos no campo do Direito Tributário” (GUERREIRO, 2003, p. 114).

Discorrendo sobre a fenomenologia da incidência tributária, Sacha Calmon Navarro Coelho leciona que “acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide,

demiúrgico, ao incidir produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica”. (COELHO, 2003, p. 25).

Com efeito, importante repetir que a descrição legal isolada é insuficiente à geração de uma obrigação tributária. N’outras palavras, a definição legal (hipótese de incidência) dever ser identificada na prática (fato gerador), consubstanciando, então, a obrigação tributária.

É fundamental destacar, nessa temática, que o pressuposto da obrigação tributária é sempre um fato e jamais será um negócio jurídico. Isso porque a manifestação de vontade é irrelevante à relação contribuinte-fisco. Com clareza nuclear Dino Jarach (jurista ítalo-argentino) enfrenta o tema, aduzindo que “do ponto de vista da causalidade jurídica, é um absurdo afirmar que a relação tributária é uma simples consequência legal da manifestação de vontade privada. Os efeitos tributários da relação jurídica privada possuem sua fonte exclusivamente na vontade da lei, a qual, se assume como pressuposto uma relação derivada de um negócio privado, nem por isso reconhece na manifestação de vontade que criou a relação privada também a fonte das consequências tributárias” (JARACH, 2004, p. 104). Parafrazeando o eminente jurista, o que é negócio em sentido técnico para o direito privado, consubstancia somente um fato para o direito tributário, nada mais.

De outro lado, não se pode deixar de visitar o âmbito da capacidade tributária quando se debruça sobre o fato gerador. Com efeito, a consubstanciação econômica do fato gerador não é relevante em si mesmo, inobstante ofereça a exteriorização da capacidade tributária. O fato gerador é o parâmetro pelo qual o legislador avalia a capacidade contributiva do contribuinte (BALEEIRO, 2003, p. 721).

A Constituição Federal, na contra-mão do sistema adotado em outros países, preocupou-se em definir os principais fatos tributáveis (hipóteses de

incidência ou fatos-indícios de riqueza, na expressão de Aliomar Baleeiro – p. 708), ocupando-se, em tese, com a materialização da capacidade econômica-objetiva.

Elisão e Evasão fiscal

Disciplina o parágrafo único do art. 116, CTN: “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (CRFB/1988).

Trata-se, portanto, da vedação à evasão fiscal. Enfrentando os conceitos de forma direta, Alexandre Macedo Tavares leciona que “ambas as categorias têm a mesma vocação funcional, quais sejam, objetivam evitar, retardar ou minimizar o *quantum* da carga tributária a ser suportada pelo sujeito passivo; todavia, se os atos praticados pelo contribuinte para alcançar tal desiderato forem praticados antes da efetiva realização da hipótese de incidência tributária, tem-se a figura da elisão fiscal, diferentemente da evasão fiscal, que pressupõe a prática de tais atos após a ocorrência da subsunção do fato à respectiva hipótese de incidência tributária” (TAVARES, 2009, p. 133).

Ou seja, enquanto a elisão fiscal decorre do planejamento tributário, a evasão fiscal ultrapassa os limites da legalidade, consubstanciando economia ilícita de tributo.

Leandro Paulsen sedimenta que “ocorrido o fato gerador, surge a obrigatoriedade do pagamento do tributo, do que o contribuinte não pode se furtar. Pode sim é buscar evitar, em momento anterior, a própria ocorrência do fato gerador, o que configura lícita evasão fiscal, também chamada de elisão. Mas isso enquanto ainda não ocorreu o fato gerador; depois, é irreversível” (PAULSEN, 2008, p. 891).

Neste norte aponta Carrazza, para quem “embora este parágrafo único não seja, em si mesmo, inconstitucional, tal vício far-se-á presente caso o dispositivo venha a ser interpretado, pelas autoridades fiscais, como contendo uma autorização

para sancionar contribuintes, desconsiderando a realização de negócios lícitos, aos simples argumentos de que estes não estariam sujeitos à tributação ou levariam a uma tributação mitigada” (CARRAZZA, 2004, p. 435).

Enquanto “o elemento objetivo ou núcleo do fato gerador é a descrição abstrata de ato ou fato, de cuja concreção surge a obrigação tributária” (HARADA, 2005, p. 481), o aspecto subjetivo do fato gerador consubstancia a existência do sujeito ativo e do sujeito passivo.

Sujeito Ativo

O art. 119 do CTN regulamenta que “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Com efeito, a relação jurídica tributária pode assumir duas diferentes vertentes, quais sejam, pagamento de soma em dinheiro ou outra prestação (fazer ou suportar), de modo que pode ocupar a posição de sujeito ativo a pessoa titular do direito de cobrar o pagamento pecuniário ou a pessoa legitimada a exigir o cumprimento do dever formal ou acessório. Portanto, o sujeito ativo da obrigação principal pode divergir do sujeito ativo da obrigação acessória, pois são duas (e diferentes) as funções atribuídas ao pólo ativo da relação jurídico tributária: *arrecadar e fiscalizar*. (BALEIRO, 2003, p. 709).

Nesta perspectiva, Harada conceitua que “o sujeito ativo da obrigação tributária, prescreve o art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento. Em nosso sistema constitucional, somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são titulares de competência impositiva (arts. 153, 155 e 156 da CRFB/1988)” (HARADA, 2005, p. 481).

Alexandre Macedo Tavares esclarece que “embora seja verdade que o dispositivo legal em foco literalmente reduz a condição de sujeito ativo às pessoas jurídicas de direito público, não menos verdadeiro é o fato de que nossos subsistema constitucional tributário admite a delegação da capacidade tributária

ativa a outras pessoas (públicas ou privadas) que tenham a seu cargo o exercício de funções de interesse público” (TAVARES, 2009, p. 126).

Há de se diferenciar, portanto, a competência tributária (edição de leis que criem tributos), indelegável e engessada constitucionalmente, da capacidade tributária ativa, cujo circunspecto cinge-se à arrecadação e fiscalização, plenamente delegável, por força do art. 7º do CTN.

Com efeito, a parafiscalidade é fenômeno decorrente da delegação da capacidade tributária ativa e deixa transparecer que a regulamentação estabelecida pelo art. 119 já caiu no vazio.

Nesse sentido opina Luciano Amaro, para quem “o art. 119 do Código Tributário Nacional ficou perdido no tema. Ao dizer que ‘sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público...’, parece querer reservar a designação para os entes políticos, mas termina por dizer: ‘...titular da competência para exigir o seu cumprimento’. Ora, quem *exige o cumprimento da obrigação é o credor*, que nem sempre é o ente político que instituiu o tributo” (AMARO, 2006, p. 294).

Outra questão pontual é levantada por Eduardo Sabbag, ao destacar que “no Direito Tributário, admite-se tão-somente a solidariedade passiva, e não a solidariedade ativa, pois só se paga tributo a um único ente credor, sob pena de deparar o estudioso com o fenômeno da bitributação, não tolerada pela disciplina ora em comento, ressalvada a possibilidade constitucionalmente admitida, atinente ao imposto extraordinário de guerra (IEG), previsto no art. 154, II, da CF” (SABBAG, 2008, p. 209).

Sujeito Passivo

Aliomar Baleeiro doutrina que “o CTN distingue o sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação acessória. O primeiro é somente quem, por lei, está obrigado a pagar tributo ou pena pecuniária” (BALEEIRO, 2003, p. 721).

De maneira determinante, Leandro Paulsen infere que “qualquer pessoa obrigada ao pagamento de tributo de que não é o contribuinte de direito figura na condição de responsável tributário” (PAULSEN, 2008, p. 907).

Necessário frisar que não há responsabilidade tributária senão aquela resultante expressamente da lei. N’outras palavras, a sujeição passiva na obrigação tributária, é matéria estritamente legal, em virtude da própria garantia da legalidade (art. 150, I, CRFB/1988). Tanto é que as convenções particulares não podem ser opostos à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo, forte no art. 123, CTN.

Articulando sobre o dever jurídico e a responsabilidade, Hugo de Britto Machado consigna que o devedor, “se adota a conduta de não-cumprimento do dever, a conduta ilícita, enseja o surgimento da possibilidade de sanção, que é a consequência do ilícito nessa conduta consubstanciada. A essa consequência o inadimplente pode estar sujeito, ou não. Se está, diz-se que ele, além de ser devedor, é também responsável” (MACHADO, 2007, p. 44). Ou seja, responsabilidade é o estado de sujeição à sanção.

Aliomar Baleeiro (2003, p. 723) não deixa olvidar que se aplicam à sujeição passiva os princípios gerais fundamentais, como legalidade, irretroatividade, anterioridade e capacidade econômica; isso, tanto ao contribuinte quanto ao responsável. É assim porque as garantias, liberdades e pressupostos constitucional e infraconstitucionalmente estabelecidos se agregam à Obrigação Tributária, não ao sujeito passivo.

Ainda, traz importante complemento de que “a aplicação dos princípios gerais citados, tanto à obrigação do contribuinte, como do responsável tributário não deve obscurecer o fato de que o regime jurídico próprio da sujeição passiva será sempre o do contribuinte. O fato gerador hipotético, da norma secundária, é integralmente dependente do fato gerador hipotético da norma básica ou matriz, com o qual o contribuinte está em relação direta e pessoal” (BALEEIRO 2003, p. 726).

Ou seja, inobstante inexistir conexão material do responsável tributário com a norma básica (porque não realiza o fato ali descrito), subsiste vinculação aos seus

termos, preceitos e elementos. É que a norma secundária (de cujo fato descrito na hipótese o responsável é partícipe) remete, forçosamente, à norma básica. Ou seja, o regime jurídico do responsável é o mesmo regime jurídico do contribuinte. Inclusive para efeitos de exclusão de competência, cômputo de alíquota e base de cálculo, causas extintivas ou excludentes do crédito e da obrigação tributária, entre outros (BECKER, 2007, p. 347).

Assim, conforme leciona Eduardo Maccari Telles, “a sujeição passiva do responsável, porém, não deriva de demonstração de capacidade contributiva, mas simplesmente do fato de a lei tê-lo escolhido para adimplir a obrigação tributária ou quitar o crédito tributário, via de regra em razão de ato ou omissão de sua parte, ou às vezes apenas em nome da facilitação da arrecadação e fiscalização dos tributos” (TELLES, 2008, p. 92).

Não constituem sujeitos passivos o mero pagador, o contribuinte de fato (que suporta o ônus econômico do tributo sem estar obrigado ao pagamento, tampouco o contribuinte econômico, sobre quem recai o ônus da tributação, seja direta ou indireta, com ou sem transferência jurídica).

Contribuinte

O sujeito passivo com relação pessoal e direta com o Fisco recebe a denominação de contribuinte, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN.

Responsável tributário

É responsável tributário a terceira pessoa com relação de sujeição indireta com a obrigação tributária, sem que tenha realizado o fato gerador.

Com efeito, o contribuinte, por ter demonstrado capacidade contributiva, deve esperar que seja compelido a despendar parte de seu capital ao Estado. Todavia, essa capacidade contributiva não está evidente na obrigação tributária envolvendo o responsável tributário.

2.4.- Lançamento

O Direito Tributário (assim como outros ramos do Direito), está impregnado de expressões e terminologias que representam verdadeiro desfavor à compreensão dos conceitos e elementos contemplados. E o lançamento é uma dessas expressões infelizes.

Nesse contexto, Aurélio Pitanga Seixas Filho destaca que “o lançamento tributário, conforme regido no CTN, é o exemplo de como o apelido (*nomen juris*) adotado para um fenômeno jurídico, ao invés de elucidar e esclarecer a sua realidade cria confusão geral, seja na doutrina ou na jurisprudência (especialmente no Superior Tribunal de Justiça)” (SEIXAS FILHO, 2006, p. 67).

Paralelamente à essa questão, colhe-se do art. 142 do CTN que o lançamento tributário representa específico ato jurídico praticado por autoridade administrativa com fins de liquidar o valor do tributo após verificado o fato gerador. Corresponde à aferição de aquele fato impositivo realmente corresponde à hipótese de incidência definida em lei e, caso positivo, a determinação/liquidação do valor do tributo devido (BALEIRO, 2003, p. 737).

O lançamento tributário tem natureza declaratória, conforme se infere do parágrafo primeiro do art. 113. Nesse sentido posiciona-se Leandro Paulsen, para quem “este parágrafo consagra o entendimento de que o lançamento tem natureza declaratória da obrigação tributária e não constitutiva da mesma. Aliás, é declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário, por ficção legal” (PAULSEN, 2008, p. 878).

Também nesse sentido se coloca Eduardo Sabbag, para quem o lançamento “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador. Deste conceito deflui a natureza declaratória do lançamento, que opera efeitos *ex tunc*, em abono ao Princípio da Irretroatividade, segundo o qual a lei deve anteceder os fatos geradores aos quais ela se refere” (SABBAG, 2008, p. 254).

Em verdade, o lançamento tem natureza jurídica mista, haja vista que tem como elemento integrante e substancial o fato gerador, que opera efeitos *ex nunc*, consubstanciando ato constitutivo (gerador de direitos e deveres).

Certo é que o lançamento tributário, por si só, não produz o título jurídico que representa o crédito correspondente. É que se limita a constituir o direito da Fazenda Pública relativo a esse mesmo crédito, definindo todos os elementos que obrigatoriamente o integram.

Neste norte, na lição de Hugo de Brito Machado, “o lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente. Por isto, salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributável esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento sua conversão em moeda nacional se faz ao câmbio da data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 143)” (MACHADO, 2008, p. 174).

Conclusivamente, aplica-se ao lançamento: com relação à parte substancial, a lei em vigor na data em que se consumou o fato gerador; no que tange às penalidades, a lei mais benéfica ao sujeito passivo; quanto aos aspectos procedimentais, a lei em vigor na data do lançamento.

Daí, novamente se destacar o princípio da irretroatividade. Mas, convém estabelecer ressalva quanto à possibilidade de retroação da lei mais favorável no que tange, especificamente, à imposição de penalidades, conforme preceitua o art. 106, CTN.

São diversas as modalidades de lançamento, porquanto, contrariamente aos deveres jurídicos encerrados no âmbito civil, o momento do cumprimento da obrigação tributária varia substancialmente em decorrência, sobretudo, de seu caráter *ex lege*. Por isso mesmo, não é ato administrativo discricionário, mas vinculado e obrigatório. É a lei que determina sua configuração, e não a oportunidade e/ou conveniência aos olhos da administração (SABBAG, 2008, p. 266).

Assim, verificar se a hipótese de incidência da regra-matriz corresponde ou não a uma atividade estatal serve somente em princípio para identificar-se uma espécie tributária, pois a certeza quanto à natureza específica do tributo só advém do confronto da hipótese de incidência (notadamente de seu critério material) com a base de cálculo (MACHADO, 2008, p. 179).

Luciano Amaro leciona que “por conseguinte, ou porque a lei exige o lançamento como condição para que a obrigação tributária se torne exigível, ou porque, devendo ela ser cumprida sem que se requeira tal condição, o pagamento não é realizado, cabe ao sujeito ativo (para habilitar-se à adoção de medida tendente a obter a satisfação do seu direito) proceder ao lançamento e notificar o sujeito passivo para que pague no prazo assinalado, sob pena de, não o fazendo, sujeitar-se à cobrança judicial (precedida da formalidade da inscrição da dívida)” (AMARO, 2006, p. 335).

As modalidades de lançamento são diferenciadas e caracterizadas de acordo com o auxílio do contribuinte no ato de lançar. Por isso, inobstante a imprecisão axiológica empregada, tornou-se corrente a especificação, pela doutrina e jurisprudência, de três formas de lançamento: *lançamento direto, de ofício* (art. 149, CTN); *misto ou por declaração* (art. 147, CTN); *autolancamento ou por homologação* (art. 150, CTN).

Sobre lançamento de ofício, estabelece Leandro Paulsen que “é aquele realizado direta e exclusivamente pelo Fisco, quando a lei assim o determine ou quando o tributo seja submetido por lei a uma das modalidades anteriores (mediante declaração ou por homologação), mas o contribuinte não tenha realizado os atos que lhe cabiam, ou seja, não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido. Neste caso, o lançamento de ofício terá caráter supletivo. Será a única forma de o Fisco obter a formalização do seu crédito tributário” (PAULSEN, 2008, p. 1001).

Resgatando definição de Hugo de Brito Machado, “por declaração é o lançamento feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro, quando um ou outro presta à autoridade administrativa informações quanto à

matéria de fato indispensável à sua efetivação (CTN, art. 147)” (MACHADO, 2008, p. 177).

Ainda, Anderson Soares Madeira define lançamento por homologação ou auto-lançamento “aquele em que apenas há declaração do sujeito passivo, mas há, também, o pagamento antecipado do crédito tributário” (MADEIRA, 2009, 173).

Além do poder de constituir o crédito tributário por ato próprio (mediante o lançamento), o sistema jurídico reconhece também à Fazenda Pública o poder de formar o título representativo desse direito, pela inscrição em dívida ativa, desde que constatada expressamente a legalidade de sua constituição.

E é de essencial importância a correta inscrição do crédito tributário em dívida ativa, porquanto é esse ato que enseja a ulterior extração da respectiva certidão (CDA) que dará ensejo à subsequente execução judicial (caso não ocorra satisfação espontânea).

Para ainda mais sedimentar esse raciocínio, pondera-se que “a hipótese de incidência da norma tributária tem pelo menos quatro aspectos, como quer Sacha Calmon Coelho (1993). O aspecto material, o pessoal, o temporal e o espacial. Importa aqui examinar a relação entre o aspecto material e o pessoal (cf. Sacha Calmon, Comentários ao Código Tributário Nacional, coord. Carlos Valder, Rio de Janeiro, 1997, p. 282). O aspecto material da hipótese é a descrição de um fato ou situação, cuja ocorrência é necessária, mas suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Vem preenchida por um verbo e seus complementos: auferir renda; ser proprietário de imóvel urbano, etc. O aspecto pessoal configura a parte da hipótese, descritiva da pessoa relacionada ao fato” (BALEIRO, 2003, p. 723).

A observância da legalidade, no âmbito normativo que agasalha o lançamento do crédito tributário e sua inscrição em dívida ativa é reforçada por exigência expressa do art. 201 do CTN, que impõe a verificação obrigatória da regularidade do procedimento que a origina e prevê, ainda, que a inscrição somente se opere depois de exaurido o prazo para pagamento da obrigação.

E a estreita atenção dessas regras inclui, evidentemente, o respeito ao devido processo legal no processo administrativo que antecede o lançamento. Os reflexos desse intransigível respeito das normas pela Administração serão verificados na responsabilidade tributária. Aliás, é etapa indispensável à identificação (e responsabilização) de outro sujeito relacionado à obrigação tributária que não o contribuinte.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Responsabilidade não pode ser confundida com dever jurídico. Exsurge em momento posterior, quando o dever jurídico já foi definitivamente delineado e constituído, mas, por alguma razão, descumprido. A generalidade do conceito permite a utilização pelo CTN da responsabilidade no sentido amplo (arts. 123, 128, 146 e 138) ou, em sentido estrito, especialmente no art. 121, II.

Importante observar que, se tratando de obrigação tributária acessória, pouco importa se a pessoa a ela obrigada é contribuinte ou responsável tributário, se goza ou não de imunidade. Isso porque todos são obrigados a colaborar com a fiscalização tributária, independentemente dos aspectos jurídicos da posição em que se encontram. Dessa forma, a posição de sujeito passivo da obrigação tributária depende tão somente da previsão legal de que lhe seja incumbido determinado dever formal de fazer, não fazer ou tolerar em prol da atividade tributária (TAVARES, 2009, p. 111).

Portanto, a responsabilidade tributária atua no âmbito da obrigação principal de pagar tributos.

3.1.- Conceito

O sujeito passivo inerente da relação tributária é o contribuinte, o indivíduo que *pratica o fato gerador e demonstra capacidade contributiva*, elementos suficientes para justificar a escolha do legislador para o adimplemento da obrigação tributária (BASTOS, MARTINS, 1989, p. 234).

Mas a sujeição passiva não se limita à figura do contribuinte. Por vezes, o nascimento da obrigação tributária contou com a participação de outro indivíduo que não o contribuinte; outras, a atribuição é mero virtualismo legal.

Didaticamente, Kioshi Harada leciona que “a sujeição passiva em matéria tributária poderá ser direta ou indireta. No primeiro caso, a obrigação tributária é

exigida de quem tenha praticado o fato tributável. No segundo, a prestação é exigida de uma terceira pessoa que não praticou o fato tributável” (HARADA, 2005, p. 486).

Pelo art. 121, parágrafo único, II, do CTN, é responsável aquele que sem assumir a condição de contribuinte, fica obrigado por lei a adimplir a obrigação tributária.

Hugo de Brito Machado visualiza o responsável como “sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei” (MACHADO, 2008, p. 151).

No mesmo sentido, Alexandre Macedo Tavares consigna que “responsável ou sujeito passivo indireto, por seu turno, é todo aquele que, não revestindo a condição de contribuinte, vê-se legalmente obrigado ao pagamento do tributo correspondente” (TAVARES, 2009, p. 130).

Com efeito, em raciocínio bastante objetivo, a diferença entre contribuinte e responsável é a proximidade com o fato gerador. Tanto é que Hugo de Brito Machado leciona que na responsabilidade não há vinculação pessoal e direta, pois, caso contrário, configurada estaria a condição de contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto (MACHADO, 2008, p. 151).

De fato, ainda que distante, a ligação do responsável com o fato gerador deve subsistir. Isso porque a figura da responsabilidade surgiu como instrumento à comodidade administrativa, para facilitar (e, por vezes, realmente viabilizar) a arrecadação tributária. Mas a lei não pode cominar a responsabilidade de forma arbitrária, a qualquer pessoa que nada tenha a ver com o fato gerador da obrigação tributária. A ligação há de subsistir.

N’outras palavras, a causa da responsabilidade e seus efeitos têm de se justificar. Em se tratando de substituição tributária, por exemplo, é imperativo que o

substituto tenha como reter ou exigir do contribuinte o valor do tributo, por imperativo lógico.

Nesta perspectiva, importante colacionar lição de Aliomar Baleeiro, no sentido de que “os princípios fundamentais tributários, como legalidade, anterioridade ou a espera nonagesimal, irretroatividade, capacidade contributiva e igualdade aplicam-se às normas tributárias em geral, quer em relação ao contribuinte, quer em relação ao responsável tributário” (BALEIRO, 2003, p. 725). Ou seja, as proteções constitucionais não abarcam somente o contribuinte, porque não se ligam exatamente à figura do sujeito passivo, mas sim à relação tributária, indistintamente.

Daí a indissociabilidade com o fato gerador. E mais, continuando na lição de Aliomar Baleeiro, “o art. 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica” (BALEIRO, 2003, p. 726).

Os diversos arquétipos da responsabilidade tributária diferenciam-se, também, de acordo com a abrangência da incumbência depositada. Com efeito, a responsabilidade pode alcançar:

a) *créditos tributários*, que compreendem, além do tributo, a penalidade. A responsabilidade prevista no art. 135, CTN (responsabilidade pessoal de terceiros) tem essa alargada abrangência.

b) *os tributos*, apenas, excluindo as penalidades, porquanto *tributo* não pode ser confundido com sanção a ato ilícito. Sobrevém nas hipóteses dos arts. 131, 132, 133 e 134, CTN.

A questão, no entanto, comporta celeuma. Leandro Paulsen esclarece que “em determinados casos, pode-se estranhar que a responsabilidade seja apenas pelos tributos e não pela totalidade dos créditos (tributos e multas), mas se deve compreender que, por vezes, o CTN busca preservar a pessoalidade da sanção.

Assim é que, na maioria das hipóteses de responsabilidade, refere-se à responsabilidade por tributos tão-somente, de modo que a responsabilidade pelas infrações (obrigação de pagar as penalidades), não se transfere ao sucessor ou a outro terceiro” (PAULSEN, 2009, p. 456).

c) *créditos tributários relativos aos impostos sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, às taxas de serviços e às contribuições de melhorias referentes a tais bens, na modalidade de responsabilidade estabelecida no art. 130, CTN.*

Essas considerações iniciais servem como substrato à compreensão de que responsabilidade tributária é, de certa forma, paradoxal: ao mesmo tempo em que assume inequívoca dependência da existência da relação de cunho contributivo entre o Fisco e o contribuinte, mantém desta certa autonomia (BALEEIRO, 2003, p. 729).

A dependência é de fácil visualização, porquanto o responsável assume função de garantidor da satisfação da obrigação principal. Mas a responsabilidade não surge automaticamente com o simples inadimplemento da obrigação pelo contribuinte. É exatamente essa circunstância que atribui autonomia à responsabilidade tributária. Sem determinados pressupostos o dever de adimplemento do crédito tributário permanece circunscrito ao contribuinte.

Leandro Paulsen explorou esse paradoxo, esclarecendo que “a obrigação de contribuir é daquele indicado na lei como realizador do fato gerador do tributo: o contribuinte. Ocorrido o fato gerador, pois, surge para o contribuinte a obrigação de pagar o tributo. O terceiro só responderá se a lei assim expressamente dispuser, estabelecendo qual o pressuposto de fato da responsabilidade. Ou seja, haverá, sempre e necessariamente, outra hipótese de incidência própria da responsabilidade, outro pressuposto de fato específico e inconfundível com o fato gerador do tributo” (PAULSEN, 2009, “*Responsabilidade...*”)

Esse *pressuposto de fato específico* é imprescindível ao nascimento da responsabilidade, garantindo-lhe a (certa) autonomia em relação ao enlace fisco-

contribuinte. Ou seja, além de ligação (indireta) com o fato gerador, é necessário verificar o descumprimento de um dever próprio e específico do responsável perante o Fisco. Esse dever (de caráter evidentemente acessório, pois o dever principal reside na figura do contribuinte) pode significar a prevenção de inadimplemento, prestação de informações ou mesmo dever de não praticar atos atentatórios à lei ou aos estatutos sociais de pessoa jurídica (BALEEIRO, 2003, p. 747).

Conclusivamente, “a obrigação do terceiro de responder por um débito tributário surge como consequência legal do descumprimento de um dever de outra natureza para com o Fisco, de um dever direto ou indireto de colaboração com a Administração Tributária” (PAULSEN, 2009, “*Responsabilidade...*”)

É a natureza desse específico pressuposto de fato que determinará as modalidades de responsabilidade tributária. E, mais uma vez, salienta-se que essas espécies encontram-se taxativamente consignadas no Código Tributário Nacional. O alargamento desse rol exaustivo incorre em flagrante ofensa ao princípio da legalidade (restrita), consignado no art. 150, I, da CRFB/1988.

3.2.- Espécies

Razões de conveniência e necessidade tangentes à arrecadação tributária ensejaram o desenvolvimento de diversas técnicas de definição do sujeito passivo responsável. Com a aplicação dessas técnicas surgiram modalidades ou espécies de responsabilidade tributária (BALEEIRO, 2003, p. 749).

De todo modo, genericamente, a responsabilidade tributária divide-se em originária ou derivada, direta ou indireta. Leandro Paulsen coloca que “ocorrerá responsabilidade tributária originária quando o responsável é colocado diretamente na posição de sujeito passivo da obrigação tributária, a ele cabendo satisfazer o crédito tributário no prazo legal. É o caso, e.g., do substituto tributário. De outro lado, ocorrerá responsabilidade tributária derivada quando a obrigação surge para o contribuinte e, apenas no caso de inadimplemento, cabe ao terceiro responder pelo débito” (PAULSEN 2008, p. 930). Seria o caso da responsabilidade subsidiária.

3.2.1.- Responsabilidade por substituição

Na responsabilidade por substituição, pode-se dizer que o contribuinte é mero figurante. O protagonista do adimplemento da obrigação é o responsável, haja vista que, por um comando legal específico, a obrigação tributária surge já com o responsável (substituto) no seu pólo passivo. Mas o contribuinte não é figura irrelevante, pois é a sua capacidade contributiva o parâmetro para a definição da obrigação.

Para Alexandre Macedo Tavares, “qualifica-se por substituição a responsabilidade tributária, nos casos em que o legislador, ao eleger a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela vinculado, embora a situação constitua fato signo presuntivo de riqueza de outros” (TAVARES, 2009, p. 223).

Aliás, exatamente esse o papel do contribuinte na substituição tributária: o substituído, desde o início, serve apenas como parâmetro à definição da obrigação. Sem o contribuinte, evidentemente, não surge obrigação; mas o pólo passivo é ocupado, *ab initio*, pelo responsável.

Para João Marcelo Rocha, responsabilidade por substituição ocorre “quando o dever de pagar do responsável já se instaura desde o acontecimento do fato gerador. A responsabilidade não depende de qualquer evento que seja posterior do fato gerador. Desde o instante em que surge a obrigação de pagar, decorrente do respectivo fato gerador, a lei já define o responsável como devedor” (ROCHA, 2008, p. 358).

No mesmo sentido, Luciano Amaro estabelece que “na substituição, a lei desde logo põe o ‘terceiro’ no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu pólo passivo ocupado por um substituto legal tributário” (AMARO, 2006, p. 307).

Assim, resumidamente, ocorre responsabilidade por substituição, quando a obrigação surge diretamente para o responsável, a quem cabe recolher o tributo

devido pelo contribuinte, substituindo-o na apuração e no cumprimento da obrigação, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos (art. 150, § 7º, da CRFB/1988, art. 45, parágrafo único do CTN e diversas leis ordinárias).

A substituição pode ser visualizada sob três diferentes vertentes: *substituição para frente*, *substituição para trás* e *substituição comum*. Todavia, a subdivisão não acarreta qualquer diferença quanto ao alcance da responsabilidade, que sobrevém sob os mesmos meandros nos três casos.

3.2.2.- Responsabilidade por transferência

Na transferência, a responsabilidade não nasce, mas alcança outro indivíduo (que não o contribuinte) em razão de algum evento. Ou, nas palavras de Eduardo Sabbag, “a escolha do responsável ocorre após a existência do fato gerador, evento a partir do qual se desloca (se transfere) o ônus tributário para uma pessoa escolhida por lei” (SABBAG, 2008, p. 223)

Assim, enquanto a responsabilidade por substituição conduz o responsável, **desde o início**, ao pólo passivo da obrigação tributária, na responsabilidade por transferência, é o contribuinte o primeiro a ocupar esse lugar. Apenas **num segundo momento**, se verificadas determinadas circunstâncias, o responsável é chamado a integrar o pólo passivo da obrigação (juntamente ao contribuinte ou ocupando completamente seu lugar).

A verificação *in concreto* dessas circunstâncias é, portanto, primordial e imprescindível ao nascimento da responsabilidade por transferência. Em verdade, essa exigência também existe na responsabilidade por substituição. Todavia, as nuances e matizes atinentes à responsabilidade por transferência (nem sempre é fácil identificar na realidade fática a circunstância que dá ensejo à configuração da responsabilidade), permite que o instituto seja utilizado de forma descuidada e apressada (BALEEIRO, 2003, p. 756).

Assim, para salvaguardar a higidez da relação fisco-indivíduo, é premente a identificação daquela específica situação que autoriza a responsabilização de terceiro.

3.2.2.1.- Solidariedade

A solidariedade não é, exatamente, espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, tampouco forma de inclusão de terceiro no pólo passivo da obrigação tributária. Representa, sim, a graduação da responsabilidade daqueles sujeitos componentes do pólo passivo.

Esse raciocínio é sedimentado por Leandro Paulsen, para quem a solidariedade “não é forma de inclusão de terceiro, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam contribuintes, ou contribuinte e responsável tributário” (PAULSEN, 2008, p. 909).

A solidariedade pode encontrar seu sentido em duas vertentes: *interesse comum* (inc. I, art. 124, CTN), ou *expressa designação legal* (inc. II, art. 124, CTN). Na primeira hipótese, subsiste a solidariedade de fato, quando o co-obrigado assume essa posição porque possui interesse comum no fato gerador, quando o próprio fato se consubstancia pela presença dessas pessoas, em posições contrapostas e com objetivos antagônicos.

No segundo caso, há solidariedade de direito, porque a lei assim o estabelece. Evidentemente, a relação do responsável com o fato gerador há de estar evidenciada.

Eduardo Sabbag alerta que “a solidariedade tributária passiva não comporta benefício de ordem, podendo o Estado escolher que um dos devedores responda pelo cumprimento total da obrigação tributária, não observando qualquer ordem de vocação” (SABBAG, 2008, p. 225). O fisco não precisa cobrar primeiramente do contribuinte para somente depois cobrar o tributo do devedor solidário; pode alcançar diretamente a figura do responsável. É isso que quer dizer o parágrafo único do art. 124 do CTN.

Os incisos do art. 125 do CTN sedimentam os efeitos da solidariedade: afetam igualmente a todos os co-obrigados o pagamento, a isenção ou remissão (se não outorgados pessoalmente) e a interrupção da prescrição.

Mas Leandro Paulsen faz uma ressalva no sentido de que “os efeitos poderão ser outros se houver dispositivo de lei regulando a matéria para um tributo específico, pois nenhuma lei pode estabelecer regra geral diferente da constante do art. 125 do CTN aplicável aos tributos em geral, sob pena de ofensa ao art. 146, III, CRFB/1988” (PAULSEN, 2008, p. 918).

3.2.2.2.- Sucessores

Na responsabilidade por sucessão, a obrigação se transfere para outro devedor porque o contribuinte não mais existe, seja pela morte do primeiro devedor, seja pela venda de imóvel ou estabelecimento.

Hugo de Brito Machado esclarece que “no que se refere à atribuição de responsabilidade aos sucessores, importante é saber a data da ocorrência do fato gerador. Não importa a data do lançamento, vale dizer, da constituição definitiva do crédito tributário, em virtude da natureza declaratória deste, no que diz respeito à obrigação tributária. Existente esta como decorrência do fato gerador, cuida-se de sucessão tributária. É isso o que está expresso, de outra forma, no art. 129 do Código” (MACHADO, 2008, p. 151).

Kioshi Harada destaca que “enquanto no direito privado a sucessão, normalmente, opera-se por contrato, em matéria tributária resulta exclusivamente da lei, pois somente a lei poderá criar a figura da responsabilidade pelo pagamento do tributo” (HARADA, 2005, p. 488).

Resumidamente, a sucessão tributária decorre:

- 1) Transferência *causa mortis* – art. 131, II e III, do CTN envolvendo o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro (inc. II), e o espólio (inc. III).
- 2) Sucessão imobiliária – art. 130 do CTN.

- 3) Sucessão mobiliária – art. 131, I do CTN.
- 4) Sucessão comercial – art. 133 do CTN.
- 5) Fusão, incorporação, transformação ou cisão – art. 132 do CTN.

3.2.2.3.- Terceiros

A responsabilidade dos terceiros, regulamentada nos arts. 134 e 135 do CTN, só se aplica aos tributos e às penalidades de caráter moratório. Ainda, pressupõe duas condições, na definição de Hugo de Brito Machado: “a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido” (MACHADO, 2008, p. 158). N’outros termos, é imprescindível que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.

Esse entendimento é corroborado por Kioshi Harada, para quem a responsabilidade tributária de terceiros depende da “impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal e o fato de o responsável solidário ter uma vinculação indireta, através de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária” (HARADA, 2005, p. 490).

A Responsabilidade de terceiros pode ser *subsidiária* (art. 134 do CTN), quando há omissão ou *pessoal* (art. 135 do CTN), quando o pressuposto de fato específico consubstancia excesso de poder ou infração à lei, contrato social.

A responsabilidade definida no art. 134 do CTN, embora expressamente definida como solidária, tem caráter eminentemente subsidiário, porquanto o fisco somente poderá exigir o adimplemento do crédito tributário do responsável quando o contribuinte for incapaz de fazê-lo. Tanto é que, conforme explica Eduardo Sabbag, “se a Fazenda executar diretamente os bens dos terceiros, estes poderão invocar a necessidade de ordem na persecução da dívida, para que sejam alcançados, em primeiro lugar, os bens do contribuinte” (SABBAG, 2008, p. 238).

As modalidades de responsabilidade encontram-se taxativamente arroladas nos incisos do art. 134 do CTN: na hipótese do *inciso I*, os pais (responsáveis), são

representantes legais dos filhos menores (contribuintes), devendo zelar pelos seus bens e negócios; situação similar é verificada no *inciso II*, que contempla os tutores e curadores (responsáveis) e tutelados e curatelados (contribuintes); o *inciso III* prevê a responsabilização dos administradores (responsável) quando este se omite ou age indevidamente na gestão de bens de pessoa física ou jurídica (contribuinte); pelo *inciso IV* o inventariante (responsável) atende pelas dívidas fiscais do espólio (contribuinte) surgidas durante a fase judicial do inventário, haja vista a incumbência de gerir o patrimônio do espólio até a prolação da sentença; o *inciso V* responsabiliza o administrador judicial (responsável) pelos tributos devidos pela massa falida (contribuinte); a melhor exegese do *inciso VI* conclui que somente pode-se exigir dos tabeliões, escrivães e outros serventuários de ofício os tributos se não foram tomadas as devidas cautelas na verificação de pagamento do tributo pelas pessoas que realizam os atos cartorários (contribuintes); a aplicação do *inciso VII* restringe-se aos sócios (responsáveis) de sociedades de pessoas (contribuinte) que estejam em situação de liquidação, sendo indevida a subsunção do dispositivo no caso de sociedades anônimas e limitadas.

Analisando os incisos do art. 134 do CTN, depreende-se que o pressuposto específico de fato da responsabilidade de terceiros subsidiária (ou solidária, insistindo no termo legal), é a omissão do responsável.

Importante pontuar que a incapacidade (civil) ou ausência de personalidade jurídica não afeta a capacidade tributária passiva, conforme dispõe o art. 126, do CTN. Prevalece, portanto, o benefício de ordem em favor do responsável mesmo nos casos em que a capacidade civil do contribuinte esteja mitigada, porquanto a capacidade tributária passiva subsiste intacta.

Por outro lado, o art. 135 do CTN contempla modalidade de responsabilidade pessoal e exclusiva. O responsável ocupa a posição do contribuinte, que fica excluído do pólo passivo. Não há benefício de ordem em favor do responsável, haja vista a irrelevância da insolvabilidade do contribuinte.

A responsabilidade pessoal do art. 135 do CTN tem seus contornos e nuances bem definidos: as pessoas sujeitas à responsabilização são apenas

aquelas definidas nos incisos I, II e III; o pressuposto específico de fato é a prática de ato com excesso de poder ou infração à lei, contrato ou estatuto sociais:

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

I- as pessoas referidas no artigo anterior;

II- os mandatários, prepostos e empregados;

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

Da leitura do dispositivo percebe-se que, *em princípio e a princípio*, as pessoas enumeradas nos incisos do art. 134 do CTN responderão de forma subsidiária, comportando benefício de ordem. Todavia, pelo inciso I, do art. 135 do CTN, caso atuem com excesso de poder, infração à lei ou contrato social, a responsabilidade será pessoal, excluindo completamente o contribuinte do pólo passivo. Consequentemente desaparece o benefício de ordem.

Nesta perspectiva, observa-se que “a responsabilização exige que as pessoas indicadas no referido inciso tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal, quando em posição de influir para sua não-ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, até porque o dispositivo não menciona tal termo” (SABBAG, 2008, p. 243).

3.3.- Redirecionamento da Execução Fiscal

Inicialmente, necessário estabelecer breve incursão na ordem constitucional vigente para resgatar que o sistema tributário foi concebido dentro de um contexto de garantias e liberdades individuais, erigido num regime indiscutivelmente capitalista. Sem descuidar da função social da propriedade, do dever de solidariedade e da justiça fiscal (entre outras matizes sociais), o legislador constituinte construiu o sistema tributário nacional sobre as balizas das limitações ao poder de tributar.

Por isso, o art. 150, I, CRFB/1988 exige a legalidade estrita no âmbito tributário, um *plus* em relação à legalidade lata prevista no inciso I do art. 5º. Também essa perspectiva explica a previsão de tipicidade fechada (e não vaga) ou mesmo a absoluta reserva de lei formal, em contraposição à elasticidade subsistente no Direito Privado.

Estas digressões introdutórias servem para ilustrar o pano de fundo no qual se insere a matéria em análise. Ou melhor, traduzem a ótica sob a qual será focalizada a discussão: longe de ideais utópicos, próximo da realidade e das vicissitudes sociais emergentes.

3.3.1.- Noções relativas à Execução Fiscal

A questão da responsabilidade tributária ganha relevo quando serve de pivô ao redirecionamento da execução fiscal. Adentrando nesse cenário, frisa-se que a execução fiscal visa à satisfação de crédito líquido e certo, vencido e não pago ao Estado, seja de natureza tributária, penal, ambiental, entre outras, desde que inscrito em dívida ativa (MACHADO, 2008, p. 458).

Isso porque “uma vez efetuado o lançamento tributário, na forma do art. 142 do CTN, notificado o sujeito passivo e esgotado o procedimento administrativo, torna-se exigível o crédito tributário; porém, não exeqüível. A exeqüibilidade só surgirá com a inscrição do crédito tributário na dívida ativa, quando então passará a gozar de presunção relativa de liquidez e certeza” (HARADA, 2005, p. 564). A certidão de dívida ativa constitui, pois, título executivo extrajudicial e será o objeto da execução fiscal.

Na definição de Hugo de Brito Machado, “denomina-se execução fiscal a ação de que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança de seus créditos, sejam tributários ou não, desde que inscritos como dívida ativa” (MACHADO, 2008, p. 463).

Nos termos do artigo 4º da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80), o pólo passivo do executivo fiscal não é reservado apenas ao contribuinte, devedor

lógico da obrigação tributária. Os incisos do referido dispositivo arrolam diversas pessoas que podem figurar como executados:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

Ou seja, o redirecionamento não focaliza tão somente a figura dos sócios. Ocorre sempre que a execução fiscal for desferida, num primeiro momento, contra determinada pessoa (em tese, o contribuinte), mas, por alguma razão, aquela pessoa não tem mais condições de arcar com a dívida fiscal.

Daí, verificados certos pressupostos, o responsável tributário é conduzido ao pólo passivo da execução fiscal.

É devido o redirecionamento, e.g., ocorrendo a morte do contribuinte no curso da execução, quando o representante do espólio é chamado ao processo, dando continuidade, com sua presença (pela via da citação) à relação jurídico-processual. Em casos como esse, o redirecionamento da execução fiscal é medida, sobretudo, lógica.

Aliás, em breve resgate sobre responsabilidade por sucessão, a diferenciação entre a responsabilidade do espólio e dos sucessores nem sempre é de fácil visualização. Na didática de Luiz Alberto Gurgel de Faria, “cabe ao espólio, por transferência, arcar com o pagamento de todos os tributos devidos pelo falecido até o evento do sinistro. Eventuais obrigações tributárias surgidas após tal fato não corresponderão mais a tributos devidos pelo *de cujus*”, mas sim pelo próprio espólio, enquanto não houver a partilha, de maneira que ele deve responder pelo ônus. Já a responsabilidade dos sucessores e do cônjuge meeiro se restringirá às hipóteses em que não houver quitação dos tributos pelo espólio, sejam de débitos do *de cujus* ou do próprio espólio, tendo como limite de pagamento o montante recebido, obviamente após efetuada a partilha” (FARIA, FREITAS, PASSOS, 2005, p. 595/596).

3.3.2.- Aspectos da configuração da Responsabilidade Tributária

Resgatando o caráter paradoxal da responsabilidade tributária, recorda-se que o envolvimento de um terceiro não-contribuinte na obrigação tributária depende da ocorrência de duas conjunturas: o fato gerador do tributo e aquele próprio da responsabilidade (*pressuposto de fato específico*).

O fato gerador do tributo dá origem à obrigação de contribuir. O vinculado lançamento verifica a ocorrência factual da hipótese de incidência, aponta o montante devido, identifica o contribuinte, formaliza o crédito tributário em relação ao específico sujeito identificado como sujeito passivo e notificando-o ao pagamento. Frisa-se, o decorrente crédito tributário tem sua abrangência limitada aos aspectos e

elementos definidos no lançamento. Qualquer nuance que escape àquele ato ultrapassa também os lindes do crédito tributário (TORRES, 1997, p. 207).

Daí Aliomar Baleeiro colocar que o objeto do lançamento, ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, consubstancia “o próprio objeto de manifestação da vontade, sua essência. Será a declaração da ocorrência do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e a alíquota aplicável, com apuração do montante a pagar, conferindo exigibilidade ao crédito assim formalizado” (BALEIRO, 2003, p. 785).

Se esse lançamento (em face do contribuinte) apurou tão somente o fato gerador do tributo e elementos conexos, não subsiste ambiente propício ao surgimento da responsabilidade, pois ausente a segunda conjuntura indispensável: o *pressuposto de fato específico*. Sem apontar o fato gerador próprio da responsabilidade, esse lançamento não possui arquitetura suficiente a sustentar a obrigação também contra o responsável tributário.

Assim, paralelamente à apuração da relação Fisco-contribuinte, é imprescindível a verificação dos elementos da responsabilidade tributária: *pressuposto de fato específico* dessa obrigação, indicação de seu *objeto próprio* (que nem sempre coincidente com o objeto da obrigação do contribuinte) e a identificação do seu *particular sujeito*.

E este “paralelo lançamento” deve, obviamente, ser prospectado na esfera administrativa, assegurando ao suposto responsável o devido processo legal administrativo, com todas as pertinentes garantias. Exatamente nesse sentido leciona Leandro Paulsen, para quem “no direito brasileiro, ainda que não haja legislação disciplinando expressamente a apuração da responsabilidade tributária, é preciso destacar que tal se impõe para que reste assegurado um dos pilares do Estado de Direito que é o devido processo legal. Também entre nós, pois, deve ser verificada e declarada administrativamente a responsabilidade, com notificação do responsável para apresentar defesa” (PAULSEN, 2008, p. 1055)

E nem podia ser diferente, dentro de um cenário constitucional que estampa como garantia fundamental a certeza de que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, inc. LIV, CRFB/1988) e de que “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” (art. 5º, inc. LV, CRFB/1988).

Ora, se ao contribuinte, que tem relação direta com o fato gerador, é propiciado todo um arcabouço defensivo na esfera administrativa, como impor a um terceiro a responsabilidade **por obrigação de outro sujeito** (com a qual tem relação meramente indireta), sem que seja oportunizada qualquer manifestação defensiva?

Com efeito, o paradoxo é insuperável: àquele com estreitos laços com a obrigação é admitido deslinde defensivo; àquele que possui ligação distante, a obrigação é imposta de forma automática.

E, neste momento, importante recordar que a relação que obriga o responsável tributário perante o Fisco a responder pelo tributo com seu patrimônio, embora não seja independente da obrigação do contribuinte (pois pressupõe a sua existência), guarda autonomia relativamente a ela, na medida em que tem seu pressuposto de fato específico.

Até porque, convém novamente frisar, não é qualquer pessoa que pode ser definida como responsável. A responsabilidade somente será justificável, jungindo o responsável a uma posição jurídica equivalente à de devedor principal, quando identificadas relações com o próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária (MACHADO, 2000, p. 117).

Ora, não se pode admitir que a apuração de crédito contra determinada pessoa possibilite aproveitar igual verificação contra outrem, estranho ao lançamento. Assim, se o responsável tributário não participou do procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito, a obrigação correspondente não lhe pode ser exigida, sob pena de violação da garantia do devido processo legal e da ampla defesa e do contraditório na via administrativa.

Enfrentando essa temática, Fábio Pallaretti Calcini enuncia que “em tais condições, quando da inclusão de pessoas (físicas e jurídicas) como responsáveis (co-responsáveis) tributários por créditos exigidos em face daqueles diretamente vinculados ao fato gerador (contribuintes), é preciso averiguar se o devido processo legal foi observado para esta inclusão, sobretudo mediante a existência de ato administrativo explicitando os motivos para a imputação realizada, de modo a possibilitar um efetivo contraditório e ampla defesa (corolários do devido processo legal)” (CALCINI, 2009, p.35).

Portanto, a este momento já é possível inferir que o redirecionamento da execução fiscal ao responsável tributário não pode sobrevir, jamais, de forma automática. Para que a remodelação do pólo passivo execucional palmilhe pela legalidade, é necessário retroceder e trilhar etapas primordiais, atinentes à própria constituição e exeqüibilidade do crédito tributário a ser exigido do responsável.

Resgatando anteriores digressões, é cediço de que o Fisco somente poderá exigir do sujeito passivo (seja contribuinte, seja responsável) o pagamento de determinado tributo caso tenha convertido a obrigação tributária em crédito tributário. A etapa que perfectibiliza essa conversão é o lançamento, atividade privativa da autoridade administrativa que tem o condão de identificar o sujeito passivo, fato gerador ocorrido, matéria tributável, montante devido e eventual penalidade, nos termos do art. 142, CTN.

O terreno propício à configuração da responsabilidade tributária é o processo administrativo e não a Execução Fiscal, de modo que, sem que esteja previamente definida a existência da responsabilidade (calcada no seio das garantias fundamentais da ampla defesa e do contraditório), é ilegal e inconstitucional o redirecionamento da execução fiscal ao responsável.

Portanto, antes do redirecionamento da execução fiscal ao responsável, é imprescindível a apuração da responsabilidade (e de todos os seus elementos) em devido processo legal administrativo, conferindo ao responsável, inclusive, a possibilidade de pagamento voluntário no prazo administrativo de 30 dias, contados do momento em que já esgotada a discussão administrativa da responsabilidade

que lhe tenha sido imputada, sob pena de ofensa ao art. 201, CTN (CALCINI, 2009, p. 33).

Esse enxerto conclusivo não olvida que a razão de ser da responsabilidade tributária consubstancia dar maior garantia à Fazenda Pública para recolhimento de seus créditos fiscais. Todavia, isso não confere à Administração passe livre para exigir esse crédito de *qualquer forma, a qualquer momento e sob quaisquer circunstâncias*. É preciso lembrar que o instituto foi concebido dentro de um específico contexto constitucional de liberdades e garantias fundamentais.

Nesse viés constitucional, retoma-se comentário de Sacha Calmon Navarro Coêlho no sentido de que “não mais se visualiza o homem isolado na ordem política, mas imerso no contexto econômico-social. A estrutura do Estado, desde a Constituição, amolda-se às constantes experiências que se dão ao nível existencial, colimando com isso tornar-se instrumento capaz de realizar, na ordem econômica, a proteção do trabalho e a subordinação do capital aos interesses sociais” (COÊLHO, 1993, p. 270).

Portanto, certo é que a responsabilidade surgiu dentro de uma sistemática que determina que o momento para a definição de quem vai arcar com qual tributo é o lançamento, na esfera administrativa, sob a égide da ampla defesa e do contraditório. Por isso, definitivamente, uma ação judicial não é o palco apropriado.

Sob essa ótica contemplativa, necessária uma pausa para analisar posicionamentos contrários, que defendem a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal de forma demasiado condescendente, longe dos indispensáveis rigores factuais e jurídicos.

Em apertada síntese, essas dissonâncias defendem a dispensabilidade de lançamento específico para atribuição de responsabilidade tributária; ou, ainda, que é suficiente para justificar o redirecionamento a mera inclusão do nome do responsável na Certidão da Dívida Ativa (CDA), ou tão somente notificação no processo administrativo (sem oportunizar defesa); ou mesmo que é viável simples petição de redirecionamento da execução ao responsável, sem demonstrar a

impossibilidade de exigência do contribuinte tampouco qualquer prévia apuração de responsabilidade.

O desapego aos rigores e etapas formais varia de nível, mas todos esses posicionamentos apresentam como alicerce argumentativo comum, com discursos lastreados retóricas conceituais de *Justiça Fiscal, igualdade jurídica, dever de solidariedade*, entre outros.

Primeiramente, não se pode visualizar a execução fiscal como instrumento de combate às vicissitudes sociais, como concentração de renda, evasão fiscal ou desigualdade social. Ora, é a tributação que serve a tais fins; é a fiscalização; é todo o arcabouço legal que disciplina as obrigações acessórias. A execução fiscal é apenas etapa processual posterior! **É processo!** Deve-se fazer justiça fiscal na definição do *que, quem e como* tributar. A cobrança desse tributo deve ser procedida de forma rigorosamente igualitária.

É absurdo utilizar a execução fiscal como baluarte de justiça social e/ou fiscal; pressupondo uma postura de comprometimento do juiz em dar concretude a elementos que integram o ideário de Justiça Fiscal. Ora, magistrado que atue dessa maneira seria evidentemente parcial, privilegiando o Fisco em detrimento do sujeito passivo.

Ora, o dever de solidariedade, o dever fundamental de pagar tributos etc... não são capazes de legitimar, sozinhos, o redirecionamento de execução fiscal já em curso contra pessoa física ou jurídica em relação à qual não foi sequer lançado o débito tributário!

Não se pode olvidar que a Constituição Federal de 1988, inobstante seu caráter compromissório, adota o modo de produção capitalista, fundado na apropriação privada dos meios de produção e, nesse circunspecto, prestigia o princípio da livre iniciativa e da propriedade privada, alçando-os à condição de princípios fundamentais do Estado brasileiro. Bem por isso, a Constituição estabelece como objetivo da República a garantia de desenvolvimento nacional.

Esse raciocínio ecoa discurso de Marçal Justen Filho de que “a Carta de 1988 consagrou os princípios fundamentais do capitalismo, consistente no reconhecimento da propriedade privada, na reserva da atividade econômica para os particulares e nos postulados da livre iniciativa e livre concorrência” (JUSTEN FILHO, 2008, p. 109).

3.3.3. Porque a notificação do lançamento não é suficiente

Neste contexto, deve-se enfatizar que não basta a simples notificação do responsável tributário do lançamento realizado em face do contribuinte. Na hipótese de responsabilidade tributária, é necessário que exista uma explícita, clara e congruente identificação do contexto que permite a subsunção a um dos dispositivos do CTN que estabelecem as várias modalidades de responsabilidade.

E mais, é indispensável oportunizar apresentação de defesa, produção de provas e recursos, inclusive, não se furtando ao dever de apreciar todas as suas alegações. A simples realização do lançamento tributário não tem o condão de concretizar o efetivo respeito ao devido processo legal preconizado no art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal de 1988.

Isso porque, como explica Hugo de Brito Machado, “é inteiramente equivocado, data vênua o entendimento segundo o qual a intimação do responsável da lavratura do auto de infração contra o contribuinte tem apenas a finalidade de permitir que o seu nome consta da respectiva certidão de dívida ativa” (MACHADO, 2007, p. 50).

Ademais, não se pode olvidar que o ato administrativo de lançamento deve ser devidamente *motivado*, atestando as circunstâncias fáticas e jurídicas que justificam a imputação da responsabilidade. Como ato administrativo que é, a notificação de lançamento não escapa à regra do art. 50, II, da Lei 9.784/1999, que exige a motivação, com indicação dos fundamentos factuais e de direito quando os atos “imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções”. Para elidir eventuais nebulosidades, o parágrafo 1º do referido dispositivo ainda lembra que a motivação “deve ser explícita, clara e congruente”.

Mesmo se a legislação silenciasse a respeito, ainda assim a administração não escaparia da motivação de seus atos, porquanto o art. 2º, caput da Lei. 9.784/1999 estabelece que “A Administração Pública obedecerá, dentro outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

3.3.4.- Porque a inclusão do nome do responsável na CDA não é suficiente

A inscrição em dívida ativa representa o registro de crédito tributário legalmente constituído para fins de cadastro e cobrança. O crédito é instituído dentro dos padrões legais quando perfectibilizado por lançamento decorrente de processo administrativo fiscal ou de confissão de dívida pelo contribuinte. Ou seja, somente é possível inscrever um crédito incontroverso, dotado de todos seus elementos.

A certidão de dívida ativa (CDA) é a fotografia do crédito inscrito em dívida ativa. É simples espelho da dívida e, por isso, não pode carrear nenhum elemento estranho ao crédito; não pode abranger nenhuma circunstância que não fora contemplada no lançamento.

Indiscutível que a CDA é dotada de presunção (relativa) de veracidade. Não se trata de privilégio da Fazenda Pública, mas sim de prerrogativa indispensável à cobrança de dívida e, num segundo nível, ao próprio funcionamento do maquinário estatal.

Entretanto, não se pode confundir esse manto presuntivo com atalho procedimental para ladrilhar a possibilidade de redirecionamento *direto* ou *automático*. Vale dizer, a simples menção, na CDA, do nome dos responsáveis juntamente ao do contribuinte não autoriza o redirecionamento da execução fiscal ao responsável. Do mesmo modo que a simples menção do nome do contribuinte na CDA também não é suficiente à promoção de execução fiscal.

Isso porque é elemento constitutivo essencial da CDA a indicação do procedimento administrativo que originou o crédito tributário. Assim, sem adentrar à

discussão se a CDA, nesse caso, seria *nula* ou *inexistente* (porque sem elemento de constituição não chegou a se existir), fato é que de nada adianta a presunção de veracidade de uma CDA que silencia sobre o processo administrativo manjedoura da dívida inscrita. O vício notório dissipa qualquer névoa de veracidade, seja em relação ao contribuinte, seja em relação ao responsável.

Portanto, a referência do nome do responsável na CDA sem a indicação do processo administrativo no qual foi apurada a responsabilidade não é suficiente a possibilitar o redirecionamento. Exatamente da mesma forma que a mera citação do contribuinte na CDA não sustenta o ensejo de execução fiscal, se não estiver sobejamente consignado o número do processo administrativo.

Essa é a correta interpretação do art. 202, CTN, na opinião de Napoleão Maia Filho: “não é de se admitir, como se tem feito com grande habitualidade, convocar à execução terceiros que poderiam (ou até deveriam) figurar no lançamento/inscrição em dívida ativa, porque contra eles não há título executivo formado e, portanto, essa convocação é deslastreada de suposto legal, ainda que se possa afirmar existente a sua obrigação. Em síntese, deve ser reiterado que uma coisa é a obrigação e outra o seu modo de ser no mundo jurídico, não sendo correto afirmar que a existência daquela já enseja, por si, a sua execução forçada, como se o título fosse despisciendo” (MAIA FILHO, 2006, p. 89).

Nesse sentido ganha importância lição de Hugo de Brito Machado, para quem “exigir-se que o nome dos responsáveis conste da CDA significa exigir que os mesmos tenham participado do processo administrativo de constituição do crédito tributário correspondente” (MACHADO, 2007, p. 49).

Vale lembrar que o pleno direito de defesa é também garantido pelo Decreto 70.235/72, que considera nulo o processo administrativo no qual tenha ocorrido cerceamento de defesa, nos termos do art. 59, inciso II.

Por fim, resta frisar o descabimento em se pode comparar ao responsável as figuras civilistas do avalista ou do fiador, que são conduzidos ao pólo passivo da

execução de forma automática, tão somente pela previsão dessa condição no título exequendo.

Isso porque, ao contrário do Direito Privado, na qual o título executivo nasce pela expressa convergência de vontades (com a atuação de todos os partícipes no negócio jurídico), a execução fiscal tem como objeto título unilateral, subscrito apenas pelo credor.

Essa peculiaridade é determinante. Assim, “ressalta-se, desde já, que o ponto dissonante dos demais procedimentos não está no fato de ser a CDA um título executivo extrajudicial e sim de ser a CDA criada unilateralmente pela parte que dela se aproveita” (SACRAMENTO, 2008, p. 87).

Cabe sedimentar que o lançamento tributário não se presta para a Administração Pública alcançar objetivos estranhos à apuração do crédito, ainda que protegidos pelo sistema jurídico. Por isso, a aplicação de sanções deve sobrevir em auto de infração paralelo; e também por isso a apuração da responsabilidade tributária não pode se presumida. Objetivos como esses, quando perseguidos pela Administração, devem ser prospectados por meio de outros procedimentos legais.

3.3.5.- Porque a desconsideração da personalidade jurídica não é suficiente

Atualmente, o Fisco tem saído das trincheiras cavadas no executivo fiscal buscando, de maneira cada vez mais agressiva, a satisfação de seu pretense crédito. Nesta perspectiva, crescem exponencialmente os casos de redirecionamento da execução fiscal à figura dos sócios administradores de pessoa jurídica (contribuinte), sob o respaldo normativo dos arts. 134 e/ou 135, CTN.

Retomando linhas anteriores, a responsabilidade do sócio-administrador por débito fiscal societário, quer proveniente da prática de um ilícito administrativo tributário formal, quer material, envolve o fenômeno da responsabilidade tributária por substituição (inclusive quanto ao art. 135 do CTN), aliada à reflexa aplicabilidade da *disregard doctrine*. Esse quadro permite que o magistrado desconsidere os efeitos da autonomia jurídica e patrimonial da sociedade para alcançar, *intuitu*

personae, o patrimônio dos administradores, com o escopo de impedir a consumação de fraudes e abusos de direito cometidos em nome da sociedade.

E a controvérsia reside sobre vários aspectos atinentes à matéria, envolvendo desde questões como a verificação dos pressupostos de fato específicos da responsabilidade até as hipóteses de cabimento da *disregard doctrine*.

Isso porque a criação da figura da pessoa jurídica é uma das grandes invenções do Direito e uma das molas propulsoras do capitalismo.

Maria Helena Diniz coloca que “no momento em que se opera o assento do contrato ou do estatuto no registro competente, a pessoa jurídica começa a existir, passando a ter aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações, a ter capacidade patrimonial, constituindo seu patrimônio, que não tem nenhuma relação com os dos sócios, adquirindo vida própria e autônoma, não se confundindo com os seus membros, por ser uma nova unidade orgânica” (DINIZ, 2005, p. 257).

Com efeito, desde o Código Civil de 1916 “as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros”. O liminar permaneceu tacitamente no Novo Código Civil, pela disposição encerrada no art. 50.

Tanto é que somente em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizando desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, é que poderá o juiz decidir “a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

É certo, portanto, que a pessoa jurídica tem existência autônoma, independente dos indivíduos que a integram na conjugação de esforços e recursos comuns, objetivando o alcance de fim específico. Longe de consubstanciar um mero ente fictício, é sujeito de direito e pode acumular patrimônio próprio.

Enfrentando o cerne do debate, depara-se com a *responsabilidade por infração*, segundo Anderson Soares Madeira, ou responsabilidade de terceiro, na lição de Hugo de Brito Machado, seguido por Kiyoshi Harada, regulada pelos arts. 135 a 138 do CTN. É esta a questão sobre a qual recai o “olho do furacão” das discussões tributárias envolvendo responsabilidade – e envolvida nos maiores debates doutrinários e jurisprudenciais.

Hiyoshi Harada, que leciona “nos expressos termos do caput do art. 135, somente obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, como por exemplo, contrabando ou descaminho, acarretam a responsabilidade pessoal do sócio ou administrador. O atraso no pagamento de crédito fiscal regularmente constituído não configura infração do art. 135, III, do CTN, pois esse crédito não resulta de infração legal, contratual ou estatutária, nem de ato praticado com excesso de poderes” (HARADA, 2005, p. 491).

Alexandre Macedo Tavares, em Fundamentos de Direito Tributário, exprime entendimento ainda mais estreito: “Eis a razão pela qual sustentamos que somente nos casos de transferência, com alteração de obrigados, se paga dívida alheia. Nas hipóteses de substituição, contrariamente, não se paga débito alheio, mas débito próprio, embora fruto de hipótese de incidência indicadora da capacidade contributiva de terceiro, como na hipótese dos sócios-administradores, diretores ou responsáveis, quando chamados a responder pessoalmente por débito fiscal da sociedade, *ex vi* da responsabilidade tributária por substituição veiculada pelo art. 135 do CTN, cujo aporte lógico-jurídico encontra implícito esteio na *disregard doctrine* (teoria da desconsideração da pessoa jurídica)” (TAVARES, 2008, p. 101).

Mas o Fisco encontra vozes dissonantes para alicerçar as medidas interventivas indevidamente procedidas no sentido do redirecionamento da execução fiscal e desconsideração da personalidade jurídica das empresas.

Em artigo publicado na edição nº. 140 da Revista Dialética de Direito Tributário, Anderson Furlan (Juiz Federal em Maringá/PR) emprega sentido demasiado amplo ao termo *infração à lei* para aduzir que:

“sendo o tributo uma obrigação legal, *ex lege*, obviamente que o seu não-pagamento consubstancia ‘infração à lei’. Em outras palavras, o tributo, instituído e lastreado no princípio da legalidade – princípio tão venerado quando se sustenta a inconstitucionalidade das mais variadas espécies tributárias -, encerra em sua estrutura normativa uma ordem para pagar determinada quantia se e quando acontecido o fato descrito na hipótese”.

E é a sustentação em juízo desta tese pelo Fisco e, especialmente, seu albergue por parte da jurisprudência que consubstanciam o epicentro das ilegalidades procedidas nos casos de redirecionamento da Execução Fiscal. Isso porque, através da desconsideração da personalidade jurídica (possível em específicos casos), se procede redirecionamento da execução fiscal à figura dos sócios, ultrapassando (ou mesmo deturpando) os lindes da responsabilidade tributária.

A desconsideração do fenômeno da personificação ou até mesmo o alargamento dos limites da tríade processual (de modo que o patrimônio dos sócios responda pelas obrigações contraídas pela sociedade) dependem da satisfação de alguns requisitos relacionados à autonomia patrimonial.

O nosso ordenamento jurídico pátrio há muito tempo consagrou a doutrina da personificação da sociedade, segundo a qual (a partir do registro do ato constitutivo da sociedade) esta passa a ser uma unidade autônoma, inobstante formada por várias pessoas físicas. Assim, a principal característica da pessoa jurídica reside, exatamente, na independência entre ela e seus componentes, conforme o tradicional princípio da “*universitas distat a singulis*”, ecoado no “*caput*” do art. 20 do Código Civil Brasileiro que, *in verbis*, determina “*as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros*”.

Ou seja, considerando o princípio da autonomia subjetiva da pessoa jurídica, cabe à sociedade limitada responder pelas dívidas assumidas com o seu

próprio patrimônio, podendo o Contrato Social, no entanto, dispor quanto à responsabilidade dos sócios no entendimento das obrigações sociais.

Por estas razões que, quando uma Sociedade Ltda. encontra-se envolvida no pólo passivo de uma lide, é sob seu patrimônio que deve recair a cobrança da obrigação. O envolvimento do patrimônio dos sócios-gerentes através do redirecionamento é medida de caráter excepcional, admitida apenas quando o caso concreto permite perfeita subsunção ao art. 135 do Código Tributário Nacional.

Assim, tem-se como regra geral de que os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade. Ou seja, o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem o direito a exigir que sejam primeiro excutidos os bens da sociedade.

É o próprio doutrinador Fábio Ulhôa Coelho quem destaca "*não se pode confundir responsabilidade legal dos sócios por obrigações da sociedade com a desconsideração da pessoa jurídica*". A primeira hipótese refere-se à disposição legal expressa de responsabilidade. Ocorre, por exemplo, no direito tributário, nos casos dos arts. 134, VII, e 135 do Código Tributário Nacional de 2008 (ULHÔA, 2008, p. 26/27).

Colhe-se do artigo 135, do CTN, a exemplo do que dispõe o artigo 50, do CC, que a desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser deferida diante da hipótese de abuso da personalidade jurídica.

“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(...)”

Se o sócio agir em desconformidade com o estatuto social, por exemplo, a responsabilidade pelo crédito tributário derivado da operação passa a ser dele. Protege-se, portanto, a pessoa jurídica, imputando a responsabilidade ao sócio. A

segunda hipótese tem também como pressuposto o "*mau uso da regra da separação patrimonial*", mas não se baseia em responsabilidade específica predefinida em lei.

Assim, resumidamente, é possível o redirecionamento mediante desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica quando forem identificados, de forma inequívoca algum dos específicos pressupostos de fato da responsabilidade tributária (a ser apurada em processo administrativo): dissolução irregular, prática de excesso de poder, infração a lei ou ao contrato social; forem demonstrados atos dolosos ou culposos que impliquem responsabilidade com relação às obrigações tributárias.

Desde logo, importante salientar que, durante certo tempo, a jurisprudência vislumbrava simples ocorrência de inadimplemento da obrigação tributária como suficiente à configuração de infração legal, autorizando a condução do substituto ao pólo passivo da demanda fiscal.

Assim, à primeira vista, poderia se imaginar que, mesmo ausentes os requisitos para o redirecionamento, o inadimplemento da obrigação tributária responsabilizaria os sócios-gerentes, tornando legal até mesmo graves medidas constrictivas (e.g. bloqueio de ativos financeiros) sem qualquer manifestação dos redirecionados no processo executivo.

Todavia, recentemente o Superior Tribunal de Justiça dirimiu as discussões sobre a questão, estabelecendo que "o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias". (STJ – AgRg no Ag 919300/SP – Rel. Min. Luiz Fux, da Primeira Turma. Publicado no DJe em 29/09/2008).

Ademais, é bem verdade que a dissolução irregular já foi apontada de modo uníssono como a hipótese mais característica da responsabilização dos sócios com

fundamento no art. 135, III, do CTN. No entanto, certo é que esse raciocínio impinge ao dispositivo mais do que sua arquitetura é capaz de suportar.

Isso porque aquele artigo diz respeito à responsabilização por créditos correspondentes A obrigações tributárias “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Mas a dissolução irregular ocorre em momento posterior, não possuindo qualquer relação com as obrigações tributárias.

Por isso que, conforme leciona Leandro Paulsen, a dissolução irregular, mesmo quando comprovada, “não é suficiente, por si só, para trazer os sócios automaticamente para a posição de sujeitos passivos das obrigações tributárias da sociedade, na qualidade de responsáveis tributários. Há precedentes do TRF4 destacando que a invocação, pelo credor, da dissolução irregular da sociedade é insuficiente para que se configure a responsabilidade dos sócios e para que se possa contra eles ajuizar ou redirecionar a execução” (PAULSEN, 2008, p. 1007).

Ou seja, mesmo existindo dissolução irregular, ainda assim, o redirecionamento (e subsequente bloqueio de conta corrente) não encontraria sustentáculo legal.

Nesse contexto, “trata-se de um eficaz remédio jurídico que tem o condão de desconsiderar a personalidade jurídica de uma sociedade, sempre que restar devidamente comprovado que a sociedade esteja sendo utilizada como artifício de dissimulação do *alter ego* do seu titular que, efetivamente, vem atuando como se fosse um comerciante em nome individual” (TAVARES, 2008, p. 10).

De toda forma, não se pode negar que a responsabilidade tributária por substituição (e não solidária), nos moldes como estabelecida no art. 135, CTN, configura uma exceção à regra geral da autonomia existencial e patrimonial da pessoa jurídica.

O que tem acontecido com uma freqüência cada vez maior é a condução ao pólo passivo da execução fiscal, mediante o redirecionamento, das pessoas

referidas no inciso III do art. 135 do CTN tão somente porque seus nomes constam no contrato social da pessoa jurídica contribuinte. Assim, essas pessoas têm seus bens penhorados independentemente de qualquer processo judicial ou administrativo prévio para verificação da efetiva ocorrência das circunstâncias de fato aludidas no art. 135 do CTN. E há entendimento que insiste em conferir vestes de legalidade a esse redirecionamento porquanto a questão da responsabilidade poderá ser discutida amplamente em sede de embargos.

Para contrapor esse raciocínio, colaciona-se posicionamento de Napoleão Nunes Maia Filho que não deixa dúvidas que “se já ajuizada a execução fiscal, é evidente que poderá o executado valer-se, caso o deseje, da ação de embargos do devedor (art. 736 a 747 do CPC), mas não há como negar que a admissão apenas dessa via, vedando-lhe o acesso aos outros meios de defesa, lhe imporá um ônus pesadíssimo e indevido, qual seja, o comprometimento do seu patrimônio, pela penhora, como requisito dessa mesma ação (art. 737, I, do CPC)” (MAIA FILHO, 2006, p. 74).

Deixando de lado questões sobressalentes, como a premência de lançamento precedido do devido processo legal administrativo, há de se ressaltar a inocuidade dessa manifestação defensiva (em embargos), mormente com o atual posicionamento do Judiciário pela preferência por dinheiro para garantia do juízo.

Na prática, o sócio tem sua conta bancária bloqueada em decorrência de dívida fiscal que não é sua e cuja existência sequer tinha conhecimento (porque nem fora notificado do lançamento, que se operou somente contra a pessoa jurídica). Isso quando imaginava que seu patrimônio estava salvaguardado pelo manto protetivo do secular instituto da pessoa jurídica.

Essa situação, na visão de Leandro Paulsen, não pode subsistir, porquanto “admitir o redirecionamento da execução mediante simples fundamentação da pretensão em petição apresentada pelo credor importa execução sem título executivo relativamente ao responsável” (PAULSEN, 2008, “*Redirecionamento...*”)

Este raciocínio ecoa posicionamento de Ives Granda da Silva Martins que, comentando sobre a Lei Complementar 104/2001 (pendente de regulamentação), sedimentou: “estamos, pois, há sete anos, sem a pretendida regulamentação que viria a outorgar poderes desconsiderativos à autoridade fiscal. E, a meu ver, se vier, qualquer que ela seja, ferirá o art. 150, inc. I, da CF, que exige esteja o tipo tributário inteiramente plasmado na lei, e não sujeito a opiniões altamente comprometidas dos agentes fiscais em gerar cada vez mais receitas, para um Estado incapaz de reduzir despesas correntes e enxugar a parte esclerosada da máquina administrativa” (MARTINS, 2007, p. 105).

Aproveitando essa linha, importante destacar que o art. 170, parágrafo único da CRFB/1988 permite de forma ampla a criação de sociedades, admitindo a interferência do Poder Público apenas no que tange à capacitação dos profissionais (médicos, advogados, e.g.). Portanto, adentra em terreno movediço aquele que pretende desconsiderar as pessoas jurídicas constituídas sob a égide do art. 170 da CRFB/1988.

Por isso, Alexandre Macedo Tavares alerta que “o Fisco não detém o singelo ônus de provar a ocorrência da situação jurídico-tributária que desencadeou a sua ação, mas verdadeiro encargo de prova, por imposição constitucional decorrente dos princípios da legalidade, da motivação, e da própria definição legal de lançamento, estampada no art. 142 do CTN; dever de prova este, no caso em apreço, insuscetível de flexibilização, temperamentos ou inversões, pelo só fato de o nome do sócio-administrador, que sequer figurou no procedimento administrativo que resultou na constituição do crédito, estar incluso na CDA” (TAVARES, 2008, p. 19/20).

Por derradeiro, certo é que qualquer pessoa que se veja na iminência de sofrer prejuízo em sua liberdade ou em seu patrimônio tem, indiscutivelmente, o direito de defender-se. E risco de prejuízo patrimonial configura-se com a inclusão do nome de alguém, na condição de responsável, em título executivo extrajudicial. Essa oportunização plena de defesa é corolário fundamental de um Estado de Direito.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A responsabilidade tributária nasceu com o específico escopo de facilitar (por vezes, realmente, viabilizar) a fiscalização e cobrança de tributos pelo Fisco. Mas, por contemplar a obrigação tributária, agasalha os lindes e meandros garantistas e protetivos a ela atinentes, de modo que os princípios e prerrogativas asseguradas ao contribuinte estendem-se, por corolário lógico, ao sujeito passivo indireto.

Fundamentado neste entendimento, o estudo realizado focalizou o Sistema Tributário Nacional e, a partir dessa ilustração, sedimentou o pano de fundo à atuação da responsabilidade tributária.

Sem apego a detalhamentos, analisou-se a dinâmica estabelecida pela Constituição Federal de 1988 e, na esteira, o Sistema Tributário Nacional. A partir daí, examinou-se aspectos, requisitos e pressupostos da obrigação tributária.

Com os meandros e contornos desse cenário já estabelecidos, desenvolveu-se o estudo da responsabilidade tributária e, sequencialmente, da utilização do conceito como ferramenta ao redirecionamento da execução fiscal.

Para tanto, trabalhou-se a noção de *pressuposto de fato específico* da responsabilidade tributária. O conceito representa um dos pilares (senão o vértice fundamental) do presente trabalho, com relevância para a compreensão da responsabilidade como um paradoxo (autonomia e dependência da relação fisco-contribuinte).

Em nenhum momento foram lançadas dúvidas sobre a legalidade dos institutos. Não se colocou à prova a utilização do redirecionamento que, sem margem de dúvidas, consubstancia medida de economia e celeridade processuais.

O cerne do presente estudo cingiu-se aos desvios e deturpações procedidos pelo Fisco na configuração da responsabilidade tributária e na viabilização do redirecionamento.

Os procedimentos adotados pelo fisco na condução das demandas executória fiscais ultrapassam os limites da legalidade, representando intervenção desmedida no patrimônio (material e moral) dos sócios e administradores de sociedades de pessoas. Esse fato, muitas vezes, passa despercebido pelo Judiciário, permitindo abusos e ilegalidades no redirecionamento das execuções fiscais o que, evidentemente, deve ser revisto.

De todo modo, não se pode sustentar o redirecionamento da execução fiscal no vazio, em presunções desencontradas. E a circunstância divisora de águas para correto enquadramento da questão reside exatamente na existência (ou não) de previsão do sócio-gerente no título exeqüendo.

Assim, sempre destacando o cenário de uma ordem capitalista, que assegura liberdades individuais e privatiza os meios de produção, procurou-se destacar as ilegalidades comumente praticadas no enlace da responsabilidade tributária bem como no redirecionamento da execução fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, César Augusto Mimoso Ruiz. **Sistema Federativo Brasileiro**. Florianópolis: Obra Jurídica, 2004. 135 p.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 512 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributaria**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 209 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. 1063 p.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **Textos de Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004, 151 p.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, 198 p.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**, vol. 02, 1. ed., São Paulo: Saraiva. 1989. 897 p.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1992. 567 p.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. 749p.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992. 145 p.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998, 1112 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 977 p.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade Tributária. O dever de Observância ao Devido Processo Legal e Motivação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 164, p. 35, maio. 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**: direito de empresa. 20. ed. rev. E atual. São paulo: Saraiva, 2008, 350 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Valor contábil dos bens e direitos do ativo da pessoa jurídica entregues a acionista a título de devolução de sua participação no capital social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 92, p. 101-132, maio de 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993. 423p.

CRETELLA JR., José. **Curso de Dir. Tributário Constitucional**. Forense Universitária, 1993, p. 12.

DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005. 536 p.

DUTRA, Felipe Hessman. Considerações sobre a base de cálculo do IPVA de Santa Catarina. In: BALTHAZAR, Ubaldo César. **Textos de Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004, p. 12.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FREITAS, Vladimir Passos de. In: **Direito Processual Tributário**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 595-596.

FERREIRA, Luís Pinto. **Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno**. 5. ed. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. 506 p.

FURLAN, Anderson. TÍTULO DO ARTIGO. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, n.140, p.07/17. 2009.

GUERREIRO, Rutnéia Navarro. Tributação de Receita não recebida. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, n.160, p. 114-117, maio. 2003.

HARADA, Kioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 730 p.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p.

JARACH, Dino. **O Fato imponível**. 2. ed. tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 230 p.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Empresa, Ordem Econômica e Constituição**. Revista de Direito Administrativo, 2009, n. 212, p. 109.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LIMA, Maria Ednalva de. **Interpretação e Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. 215 p.

MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009. 485 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. 117 p.

MACHADO, Hugo de Brito. O Responsável Tributário e o Direito de Defesa no Procedimento Administrativo. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, n. 160, p. 50, jan, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. O Responsável Tributário e o Direito de Defesa no Procedimento Administrativo. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, n. 160, p. 49, maio. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 543 p.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. O Controle de Legalidade do Lançamento e a Inscrição do Crédito em Dívida Ativa. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, n.134, p. 84-97, nov. 2006.

MARTINS, Ives Granda da Silva. A Ilegalidade da Desconsideração para efeitos tributários de Pessoas Jurídicas constituídas nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05. **Revista Dialética do Direito Tributário**, n. 141, p. 105, jun. 2007.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Constitucional Tributário, no Curso de Direito Tributário**. São Paulo: CEJUP, v. I, 1995. 199 p.

MELO, José Eduardo Soares de. Sistema tributário – Bitributação, *Bis in IDEM*, e cumulatividade de Reformas. In: **Direito Tributário e Reforma do Sistema**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 141.

MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao estudo da incidência da norma tributária. In: **Direito Tributário Moderno**. São Paulo: José Bushatsky. 1977. p. 4

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 863 p.

MUNIZ, Igor. A responsabilidade Tributária dos Administradores de Pessoa Jurídica Analisada à luz dos Princípios Fundamentais da Ordem Econômica. Execução Fiscal. In: **Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008. 69-90.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos, Federais, Estaduais e Municipais**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 420 p.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2008. 1420 p.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schoder. **Direito Processual Tributário Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. 515 p.

PAULSEN Leandro. **Responsabilidade Tributária: critérios para a análise das diversas hipóteses**. <[http:// www.leandropaulsen.com](http://www.leandropaulsen.com) />. Acesso em 23/06/2009.

PAULSEN Leandro. **Redirecionamento da Execução Fiscal contra o Responsável Tributário**. <[http:// www.leandropaulsen.com](http://www.leandropaulsen.com) />. Acesso em 23/06/2009.

PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Imunidade Tributária Recíproca**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009. 392 p.

PÍTSICA, Nicolau Apóstolo; PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Introdução à Ciência Jurídica de Hans Kelsen**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008. 122 p.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008. 574 p.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. 479 p.

SACRAMENTO, Matheus Moraes. A Relação entre a Inclusão do Responsável no Pólo Passivo da Execução Fiscal e a Certidão de Dívida Ativa. **Revista Dialética do Direito Tributário**, n. 145, p. 87, set. 2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza Jurídica da Obrigação Tributária. **Revista Dialética do Direito Tributário**. São Paulo, n. 152, p. 67, set. 2006.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha, 1973. 383 p.

TAVARES, Alexandre Macedo. A Inexistência de Correlação Lógica entre a Inclusão do Nome do Sócio na CDA (= Causa) e a Inversão do Ônus da Prova da Ausência dos Requisitos do art. 135 do CTN (= Efeito). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 152, p. 7-20, maio. 2008.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, 358 p.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tratados para evitar a dupla tributação internacional. In : **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: CEJUP, v. II, 1993. p. 14.

TELLES, Eduardo Maccari. Responsabilidade Tributária na Execução Fiscal. In: **Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumens Júris, 2008. p. 91-112.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. 207 p.

YAMASHITA, Douglas. Desconsideração da Personalidade Jurídica Abusiva em Direito Tributário e Previdenciário à luz do art. 129 da Lei 11.196/05. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 127, p. 15-23, abr. 2006.

(STJ – AgRg no Ag 919300/SP – Rel. Min. Luiz Fux, da Primeira Turma. Publicado no DJe em 29/09/2008).