

POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO E O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Janna Arielle Barreto Oliveira¹

RESUMO

O instituto da Responsabilidade Tributária não pode ser vislumbrado de forma apartada das garantias e liberdades, visto que estas estão atreladas a relação tributária, seja em relação ao contribuinte ou quando se direciona ao responsável. Diante do exposto, averiguar a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra responsável tributário que não participou do curso do processo administrativo, sob a ótica das garantias previstas constitucional e infraconstitucionalmente é o objeto do presente estudo. Os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório devem ser observados não só no âmbito judicial, quando da execução fiscal, como, também, anteriormente, no momento da constituição do título executivo, que ocorre durante o processo administrativo fiscal. Portanto, para a formação do título executivo, que apure o sujeito passivo da obrigação tributária, deve ser dada a oportunidade de defesa em prévio processo administrativo. Assim, verificada, supervenientemente, no curso da execução fiscal a possibilidade de redirecionamento, baseado nos incisos do art. 135, do CTN, deverá o Fisco proceder a formação de um novo título executivo idôneo, o qual será gerado em um novo processo administrativo, sendo, portanto, assegurado o devido processo legal quando deste, não o suprimindo. A configuração da responsabilidade segue requisitos e etapas comuns à identificação do contribuinte, portanto, para que haja o redirecionamento da execução fiscal é imprescindível a observância de todas as garantias.

Palavras chaves: Sujeição passiva; responsabilidade tributária; garantias constitucionais; processo administrativo fiscal; execução fiscal; redirecionamento da execução contra responsável tributário.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO. 2 RELAÇÃO JURÍDICA E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. 3 SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. 4 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. 4.1 REGIME JURÍDICO E PRINCÍPIOS INERENTES À SUJEIÇÃO PASSIVA. 5

¹ Aluna do Curso de Direito da Universidade Salvador - UNIFACS

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 5.1 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA. 5.1.1 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. 5.1.2 RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. 5.1.3 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. 5.2 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. 5.2.1 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. 6 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. 7 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS: DEVIDO PROCESSO LEGAL, CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. 8 EXECUÇÃO FISCAL. 8.1 CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA 8.2 POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

1 INTRODUÇÃO

O artigo analisa se os princípios constitucionais estão sendo garantidos em prol do sujeito passivo, denunciando a ocorrência de interpretações que o prejudicam, sem lhes dar a oportunidade de defesa, a qual deve ser amplamente salvaguardada não somente no âmbito judicial, mas, inclusive, administrativo.

Respeitadas essas previsões constitucionais os cidadãos poderão se defender de forma justa, quando da ocorrência de abuso do poder de tributar exercido pelo Estado. As limitações ao poder de tributar servem como balizas da atuação estatal. É sob essa perspectiva que deve ser vislumbrado o dever de pagar tributos, independente de quem seja a pessoa sobre quem recaia essa obrigação.

A doutrina e a jurisprudência vêm admitindo o redirecionamento da execução fiscal contra responsável tributário que não participou do processo administrativo fiscal, desde que reste comprovada a prática dos atos elencados no art. 135, do CTN. Ou seja, autoriza a inclusão, no curso do processo judicial, de responsável tributário, ainda que o título executivo que embasa a execução tenha se formado em face, apenas, da pessoa jurídica.

No entanto, ao se permitir esse redirecionamento em sede de execução, sem que se dê oportunidade ao responsável tributário de exercer amplamente a sua defesa no processo administrativo, quando da construção de um novo título executivo idôneo, estaria ocorrendo vulneração do justo processo de lei.

Assim, se irá analisar se o art. 135, do CTN, estaria afastando ou não a necessidade de processo administrativo prévio em face do responsável tributário que não participou do processo administrativo.

2 RELAÇÃO JURÍDICA E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O direito cria normas jurídicas com o escopo de disciplinar condutas, ordenar a convivência em sociedade e regular o comportamento entre os sujeitos, vedando, exigindo, permitindo ou facultando e, é através dessas normas que se estabelece relações jurídicas (*stricto sensu*). Essas, por sua vez, são definidas como um vínculo abstrato, por força de imputação normativa, entre o sujeito ativo, o qual possui o direito subjetivo de exigir de outrem, denominado sujeito passivo, o adimplemento da obrigação, que este último tem dever jurídico de cumprir.²

Com o intuito de garantir o adimplemento da relação jurídica o legislador estabelece hipóteses de responsabilização subsidiária, ou seja, estabelece um terceiro para cumprir a prestação incumbida, *a priori*, ao sujeito passivo, porém, não cumprida por este.³

Neste caso, a substituição do responsável, que assume um dos pólos em detrimento da outra pessoa, se dá por força de lei, sendo imprescindível a existência de uma norma jurídica que preveja a sujeição. Aqui se exige uma relação entre o fato que o colocou naquela situação (de responsável) e o próprio responsável, não podendo o legislador fugir dos limites constitucionais de sua competência.⁴

No Direito Tributário restou consagrada a tese da natureza declaratória do lançamento, segundo a qual a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. Portanto, é imprescindível a ocorrência do fato típico para que haja obrigação tributária, não existindo um sem o outro.

A obrigação tributária pode ser principal, o pagamento de um tributo ou penalidade pecuniária, ou acessória, que consiste em deveres instrumentais ou formais destituídos de valor patrimonial (prestação no interesse da arrecadação e fiscalização de receitas...). Ressalta-se que a obrigação secundária quando não cumprida se reverte em obrigação principal quanto à pena pecuniária que a sanciona (art. 113, do CTN⁵).⁶

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito da PUC. São Paulo: PUC, 2009, p. 428-431.

³ CARVALHO. *Ibidem*, p. 303-308.

⁴ CARVALHO. *Ibidem*, p. 303-308.

⁵ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória:

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

3 SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento (art. 119, CTN⁷). Logo, sujeito ativo é o ente político investido de competência, portanto, poderá instituir os tributos previstos na Constituição Federal, e, também, capacidade tributária, ou seja, possui aptidão para cobrar os tributos previamente instituídos dos seus respectivos sujeitos passivos e que geram créditos aos cofres públicos.⁸

A Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga a competência aos entes federativos para criar e legislar sobre eles, dando medida e tamanho, isso decorre diretamente do fato do Brasil ser uma Federação (art. 145, da Constituição Federal⁹).

Embora a competência seja indelegável, a pessoa estatal pode conferir a outra as funções de cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos, portanto, a sua capacidade tributária (art. 7º, do CTN¹⁰).

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

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

⁶ BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 698.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 294.

⁷ Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

⁸ DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 171.

⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

¹⁰ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo a atribuição das funções de arrecadar e fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência tributária não a deferir a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

4 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais, portanto, pode figurar como sujeito passivo de uma relação tributária pessoa que o Código Civil considere absolutamente ou relativamente incapaz (art. 126, I, do CTN¹¹).

Mesmo que a pessoa esteja privada do exercício de suas atividades ou da administração dos seus bens ou negócios, sujeitar-se-á a incidência dos tributos correspondentes a atividade realizada (II).

As pessoas jurídicas, mesmo irregularmente constituídas, são dotadas de capacidade tributária passiva, sujeitando-se as regras de incidência tributária próprias da respectiva atividade econômica (III).

A lei determina dois modelos de sujeitos passivos que podem figurar na relação jurídica tributária, quais sejam contribuinte e responsável tributário. O sujeito passivo é denominado de *contribuinte* quando ele mesmo realiza o fato gerador da obrigação e de *responsável* quando, apesar de não realizar o fato gerador da obrigação, é determinado por lei a cumprir a obrigação (dever de pagar) em prol do sujeito ativo, de dois modos: (a) substituindo aquele que naturalmente deveria ser o contribuinte, por razões em lei e, (b) recebendo por transferência o dever de pagar o tributo que era do contribuinte, o qual não pode ou não deve satisfazer a prestação por diversos motivos.¹²

A ligação do responsável com o fato gerador deve subsistir, ainda que de forma indireta. O legislador não pode ultrapassar os limites constitucionais de sua competência transpondo as fronteiras do fato que ele mesmo demarcou. Ademais, essa figura surgiu com o intuito de facilitar ou viabilizar a arrecadação tributária.

¹¹ Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

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

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

¹² BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 721.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 683.

4.1 REGIME JURÍDICO E PRINCÍPIOS INERENTES À SUJEIÇÃO PASSIVA

O Estado precisa tributar para arrecadar receita e, assim, implementar políticas públicas direcionadas as suas necessidades, para tanto, como Estado Democrático de Direito, deve obedecer a Constituição Federal, respeitando as limitações impostas. Logo, ao mesmo tempo em que a Constituição Federal dá ao Estado o poder de tributar, também, restringe, estabelecendo balizas.

Os princípios fundamentais tributários se aplicam às normas tributárias em geral, tanto em relação ao contribuinte como em relação ao responsável tributário. Portanto, o dever do responsável tributário igualmente se sujeita a observância dos princípios da legalidade (somente lei pode emitir normas tributárias), anterioridade, noventena, irretroatividade, capacidade contributiva (adequação do dever à capacidade econômica do sujeito passivo), igualdade e outros.

5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional utiliza o termo responsabilidade com duas acepções distintas. Uma delas possui sentido mais amplo e é comum a todo dever jurídico. A outra acepção é restrita e técnica, e vai estabelecer espécie de sujeito passivo diferente do contribuinte.

Responsabilidade em sentido lato é comum as relações jurídicas em geral, já que é inerente ao dever/obrigação jurídico. Portanto, o titular do dever/obrigação jurídico que não o cumpre espontaneamente se torna apto (responsável) para suportar as conseqüências dessa sua atitude, inclusive, poderá o credor “agir” judicialmente por meio de execução forçada para a satisfação do crédito, já que a responsabilidade é do tamanho do patrimônio do devedor. Observa-se que a responsabilidade, neste caso, pode ficar latente até que se configure o descumprimento da obrigação.¹³

Logo, nesse sentido mais amplo, a responsabilidade se aplica em relação ao contribuinte e ao responsável tributário, já que ao dever de cada um

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 722-723.

deles se submete o patrimônio de cada um para garantir o cumprimento da obrigação.

5.1 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

Na responsabilidade por transferência a obrigação tributária, *a priori*, surge contra uma pessoa determinada, qual seja o sujeito passivo direto, porém, em decorrência de um fato superveniente e nos termos da legislação aplicável, é transferida para outro sujeito diferente, que será o sujeito passivo indireto, este, por sua vez, possui algum vínculo com o fato gerador ocorrido.¹⁴

5.1.1 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Não existe benefício de ordem na solidariedade tributária, ou seja, o Estado poderá exigir o cumprimento integral da obrigação tributária de qualquer sujeito passivo solidário.

5.1.2 RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

O ordenamento jurídico estabelece esse modelo no intuito de assegurar a satisfação integral do crédito tributário, portanto, para que não pereça a relação jurídica ativada pelo antecessor, transfere a responsabilidade para outro sujeito passivo. Ora existem hipóteses em que desaparece o contribuinte pessoa física, ora há casos de transferência de responsabilidade por sucessão que o desaparecimento se refere às pessoas jurídicas.

A responsabilidade dos sucessores pode decorrer de sucessão empresarial, patrimonial, *causa mortis* ou falimentar.

5.1.3 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

A responsabilidade tributária somente poderá ser atribuída à pessoa vinculada ao fato gerador, ainda que não pessoal ou diretamente. Logo, apenas nos

¹⁴ FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 246.

casos de ação ou omissão desses terceiros arrolados na lei se verificará a responsabilidade.

5.2 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

Trata-se de substituição da pessoa que seria naturalmente o sujeito passivo, por outra pessoa ligada a operação tributada, “ainda que essa operação venha a ocorrer no futuro ou que se presuma a sua ocorrência”¹⁵.

Em outras palavras, o contribuinte é mero figurante, sendo o responsável o protagonista do adimplemento da obrigação, haja vista que por expressa disposição legal, a obrigação tributária surge já com o responsável (substituto) ocupando o pólo passivo da relação.

5.2.1 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

A responsabilização por infração será objetiva, ou seja, não depende da intenção do agente. Válido frisar que a objetividade somente se aplica aos casos de sanção administrativa, a responsabilidade penal continua se averiguando subjetivamente. Portanto, o simples inadimplemento do tributo ou seu pagamento fora do prazo, ainda que tenha ocorrido fortes razões para o seu inadimplemento, ensejará a aplicação de multa.¹⁶

O art. 137, do CTN¹⁷, fala sobre a responsabilidade pessoal do agente, logo, exige-se o dolo nesses casos para configuração da infração, e que a conduta dolosa seja praticada por qualquer espécie de representante.

¹⁵ FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 253.

¹⁶ FERNANDES. *Ibidem*, p. 252.

¹⁷ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

O art. 138, do CTN¹⁸, dispõe sobre o instituto da denúncia espontânea. Aqui o sujeito passivo retifica a conduta que estava eivada de vício e seria considerada como infração pela administração, antes que as autoridades fiscais tomem qualquer providência. Frisa-se que não é necessário uma declaração formal perante a Administração Tributária, acerca da conduta a ser retificada, bastando o simples ato de correção da conduta (pagamento do valor remanescente ou atrasado, ou, a entrega de declaração).

6 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O procedimento administrativo é imprescindível para apuração do crédito tributário, possibilitando a futura inscrição deste, se for o caso, em Dívida Ativa. Nesse procedimento os atos devem ser praticados de forma ordenada e com a observância de certas formalidades, para garantir que ele ocorra da forma mais adequada e que seja preservado os direitos do contribuinte.

O processo administrativo fiscal será regulado pelas normas do Decreto nº 70.235, de 03 de março de 1972, o qual em virtude das circunstâncias em que foi editado possui natureza de lei.

Após a notificação de lançamento, não satisfeita a pretensão, deve ser disponibilizada ao sujeito passivo oportunidade de impugnar o lançamento antes de inscrever em Dívida Ativa o crédito tributário. Entretanto, mantido o lançamento após o processo administrativo é constituído o título executivo fiscal de que se valerá a Fazenda Pública para deduzir sua pretensão no Poder Judiciário.¹⁹

Sem a discussão prévia na via administrativa, com as garantias do contraditório e da ampla defesa, é inviável se admitir que o título obtenha a presunção de razoável certeza do direito e da pertinência da sanção.

7 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS: DEVIDO PROCESSO LEGAL, CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA

¹⁸ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 1010.

O sistema tributário teve origem dentro de um contexto de garantias e liberdades individuais, fundado em um regime capitalista. Entretanto, não descuidou da função social da propriedade, do dever de solidariedade e da justiça fiscal, dentre outras matizes sociais, o legislador constituinte desenvolveu o sistema tributário nacional sobre as balizas das limitações ao poder de tributar.

A Carta Magna estatui as principais limitações ao poder de tributar, determinando rol não exaustivo. Da leitura do art. 150, da Constituição Federal²⁰, dispositivo que inaugura a Seção denominada “Das limitações ao poder de tributar”, observa-se que as garantias existem “sem prejuízo de outras [...] asseguradas ao contribuinte”, inclusive em tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.²¹

O devido processo legal é um princípio que traduz a idéia de que todos têm direito fundamental a um processo devido. O mesmo foi importado de países que adotam o sistema da *comom law*²² e possui previsão expressa na Constituição Federal de 1988 e na Declaração Universal dos Direitos do Homem, em seu art. XI, nº 1, nos seguintes termos:

Todo homem acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa.

O devido processo legal garante dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no aspecto material de proteção do direito a liberdade, quanto no aspecto formal, assegurando condição paritária do indivíduo frente ao Estado e plenitude de defesa.²³ Tramitando sobre esses pilares, busca-se alcançar justiça no processo.

A ampla defesa decorre do devido processo legal, e, como tal, é um direito fundamental a disposição das partes, que as possibilitam trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade.

²⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

²¹ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Método, 2010, p. 106.

²² ARRUZZO, Vitor Iorio. A regra constitucional do devido processo legal e a tempestividade da prestação jurisdicional: privilégios inconstitucionais da fazenda pública. *Revista de estudos tributários*. nº 74, p. 105.

²³ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 105.

Sua previsão está no art. 5º, LV, da Constituição Federal²⁴, assim como, também, a previsão do contraditório. Embora sejam princípios correlatos e previstos no mesmo dispositivo constitucional se distinguem.

Segundo esse princípio as partes podem trazer ao processo tudo que seja útil na defesa de sua pretensão, ou melhor, tudo que posso intervir no livre convencimento do magistrado e que as provas sejam provenientes de meio lícitos, não se admitindo provas ilícitas em nenhuma hipótese.

O princípio em comento impõe a condução dialética do processo, pois, a todo ato produzido por uma das partes caberá a outra igual direito de defesa de se opor ou, ainda, apresentar a versão dos fatos que melhor lhe apresente ou fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita por uma das partes.²⁵

O contraditório é sinônimo de democracia no processo, ou seja, o exercício da aludida garantia permite a participação. Para Fredie Didier “o princípio do contraditório deve ser visto como manifestação do exercício democrático de um poder”.²⁶

8 EXECUÇÃO FISCAL

Execução Fiscal é a cobrança judicial de dívida tributária, por meio de um título executivo que possui presunção relativa de certeza e liquidez em relação aos créditos exigidos, qual seja a Certidão de Dívida Ativa.

Findo o processo administrativo, na hipótese do Fisco decidir pela manutenção do crédito tributário lançado e não pago, o mesmo inscreverá este em Dívida Ativa e, conseqüentemente, será produzido unilateralmente o título executivo que embasará a cobrança do respectivo crédito mediante a propositura de execução fiscal.

O processo judicial tributário, no que diz respeito a *execução fiscal*, será regulado pela Lei nº 6.830, de 22 de novembro de 1980 - Lei de Execuções Fiscais – que afastou a aplicação do Código de Processo Civil.

²⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - 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;

²⁵ MORAES, Alexandre de, *Direito Constitucional*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 105-106.

²⁶ DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*: Teoria geral do processo e processo de conhecimento. 6 ed. Salvador: JusPODIVM, 2006, p. 64.

De posse do título, o exeqüente vai até ao judiciário, não para questionar o seu direito, mas pedir providências para fazer valer o seu direito. Requer ao Juiz que sejam adotadas medidas cabíveis para tornar efetivo o seu crédito, compelindo o devedor a pagar.

Após a citação o executado tem prazo de cinco dias para pagar (art. 8º, *caput*, da Lei nº 6.830) ou garantir o juízo, mediante fiança bancária, depósito, ou indicação de bens à penhora (art. 9º, da Lei nº 6.830), sob pena de se operar a penhora em qualquer bem do executado, exceto os absolutamente impenhoráveis (art. 10, da Lei nº 6.830).

Como a presunção do título é relativa, podendo ser afastada, o executado vai tentar provar através dos embargos que não assiste razão a Fazenda Pública. Em regra, é imprescindível garantir o juízo para interposição dos embargos, sendo automático o efeito suspensivo.

Quando desnecessária a dilação probatória, sendo possível a prova de plano (juntada de documentos ou do próprio processo administrativo fiscal), o executado pode exercer sua defesa por meio de exceção de pré-executividade.

A execução fiscal é o único instrumento utilizado pela Fazenda Pública para cobrar os créditos consubstanciados nos títulos, produzidos por ela própria em procedimento administrativo.

8.1 CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA

Após a apuração do crédito tributário, quando esgotados os trâmites administrativos e não havendo medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito, a Fazenda Pública inscreverá em dívida ativa o crédito que foi discutido, realizando, assim, ato de controle da legalidade sobre a constituição deste.²⁷

O título executivo, que irá embasar a futura Execução Fiscal, é constituído extrajudicialmente e unilateralmente pelo credor através da inscrição em dívida ativa e prescinde da assinatura do devedor. O art. 202, do CTN²⁸, descreve os

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 537.

²⁸ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

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

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

requisitos obrigatórios que deverão constar no termo de inscrição da dívida autenticada pela autoridade competente.

A omissão ou erro relativo aos requisitos previstos no art. 202, do CTN, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, podendo ser sanada até a decisão de primeira instância. Para tanto, substitui-se a certidão nula, devolvendo para o sujeito passivo o prazo para defesa, que somente pode versar sobre a parte modificada. Nesse sentido o entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça:

Súmula 392 – A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

8.2 POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

O pólo passivo da obrigação tributária não é reservado exclusivamente ao contribuinte, devedor direto, mas, a lei tributária, em certas situações, atribui de modo expresse a responsabilidade tributária (subsidiária, solidária ou exclusiva) a terceira pessoa, devedor indireto.

Segundo Luciano Amaro a doutrina da desconsideração da pessoa jurídica pretende que “em determinadas situações, em que a pessoa jurídica seja utilizada como simples ‘instrumento de fraude ou abuso’, ela deve ser desconsiderada, imputando-se o ato praticado aos sócios da pessoa jurídica”.²⁹

Distinguem-se duas situações acerca do tema: a desconsideração feita pelo legislador (nesses casos não há que se falar em desconsideração da pessoa jurídica para Luciano Amaro e Gilberto de Ulhôa Canto) e a feita pelo juiz (propriamente dita).

Assim, para esta segunda situação não há possibilidade de aplicação em nosso Direito Tributário. Pois o “próprio CTN, que, na definição do responsável

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

IV - a data em que foi inscrita;

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

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

²⁹ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 446.

tributário, exige norma expressa de lei, o que, aliás, representa decorrência do princípio da legalidade”. Discorrendo sobre o tema expõe Luciano Amaro:

É importante referir essa distinção porque nossa lei tributária apresenta vários exemplos em que a responsabilidade de uma pessoa jurídica é imputada a terceiros, solidária ou subsidiariamente. Não existe aí desconsideração da pessoa jurídica. O que se dá é que, independente da forma societária adotada [...], a lei tributária, em certas situações, atribui, de modo expresso, a responsabilidade tributária (subsidiária, solidária ou exclusiva) à pessoa do sócio.

Em decorrência da previsão expressa do art. 135, do CTN³⁰, que traz hipótese de responsabilidade tributária, a doutrina e a jurisprudência vêm admitindo o redirecionamento da execução fiscal, desde que reste comprovada a prática dos atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ou seja, autoriza a inclusão, no curso do processo judicial, de responsável tributário, ainda que o título que embasa a execução tenha se formado em face, tão somente, da pessoa jurídica, violando princípios estabelecidos em nossa Constituição Federal, tais como a garantia do devido processo legal, o contraditório, e a ampla defesa, estatuídos no artigo 5º, respectivamente nos incisos LIV e LV³¹.

Neste sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello, acerca da gravidade da violação de um princípio, sustenta:

Violar um princípio é muito mais grave, do que transgredir uma norma [rectius, regra]. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comando. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão dos seus valores fundamentais (...)³²

A formação do título executivo extrajudicial, apto a embasar a execução fiscal, impõe a formação de um processo administrativo prévio, o qual será regulado pelo Decreto 70.235 de 1972, que prevê a notificação do contribuinte,

³⁰ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

³¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - 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;

³² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos do direito administrativo*. Ed. RT. São Paulo, 1980, p. 230.

abrindo-se a possibilidade de impugnação administrativa ao lançamento, direito a ampla produção de provas e interposição de recursos. É a observância desse procedimento que atribui presunção de certeza e liquidez ao título.

O princípio da ampla defesa é tão importante que o Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.976, declarou inconstitucional a exigência de depósito para a interposição de recurso administrativo no âmbito federal, que era previsto no art. 33, parágrafo 2º, do Decreto supracitado, por mácula a este princípio. Acerca do tema expõe Hugo de Brito Machado:

(...) A nosso ver, porém, o segundo grau de jurisdição administrativa é uma garantia constitucional. E, em termos práticos, é indubitosa a necessidade desse segundo grau de jurisdição administrativa, posto que os julgamentos de primeiro grau constituem, no mais das vezes, simples homologação do auto de infração, desprovida de qualquer fundamento consistente. A segunda instância administrativa é, sem qualquer dúvida, uma garantia fundamental para o contribuinte contra os abusos do fisco, tanto no plano federal, como no estadual e no municipal. A vivência de mais de trinta anos não nos permite admitir o contrário.

Disso percebe-se que a garantia do devido processo legal não se resume a seara judicial, inclusive, nesse sentido se manifestou o STF, para o qual a inobservância do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo acarreta a vulneração do justo processo da lei. Portanto, não há como se afastar a exigência do de prévio processo administrativo, inclusive contra o sócio que se visa responsabilizar. Caberia ao Fisco, quando da formação do título executivo diligenciar acerca da possibilidade, ou não da responsabilização, nos termos do art. 135, do CTN, seguindo-se, contra os sócios pessoalmente o trâmite processual administrativo.

Entretanto, Pedro Camara Raposo Lopes³³, por exemplo, considera prescindível o nome do responsável tributário, ao qual será redirecionada a execução fiscal, no título executivo, visto que existem situações em que não é possível saber de início quem ocupará essa posição, sendo por isso a razão de ser da expressão “sendo caso”, prevista no art. 202, do CTN³⁴. Mas, mesmo quando da

³³ LOPES, Pedro Camara Raposo. *A Responsabilidade tributária dos sócios*. <<http://jus2.uol.com.br/Doutrina/texto.asp?id=5011>>. Acesso em 21/04/2010.

³⁴ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

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

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

superveniência “no curso do processo judicial da causa do redirecionamento, imprescindível que fosse assegurada a defesa administrativa em face do responsável, mediante a formação de um novo título executivo idôneo”³⁵.

Os Tribunais têm decidido que mesmo quando não conste o nome do responsável tributário na CDA, esta estaria apta a fundamentar o redirecionamento da execução, inexistindo suprimento do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, já que ele poderá exercitar amplamente a sua defesa em sede de embargos do devedor.³⁶

AÇÃO CAUTELAR. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PRÉVIO. DESNECESSIDADE. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL DA HIPÓTESE DE SUCESSÃO. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. AUSÊNCIA DO FUMUS BONI JURIS. IMPROCEDÊNCIA. 1. Não demonstrada a inexistência da sucessão tributária, não há como se falar em violação do devido processo legal, por não ocorrência de procedimento administrativo prévio para inscrição em dívida ativa, vez que operou-se apenas o redirecionamento da execução. 2. Ausente o fumus boni juris, na hipótese de improcedência da ação cautelar. 3. Improvimento da apelação. Origem: TRIBUNAL – QUINTA REGIÃO Classe AC – Apelação Cível – 321527 Processo 200083080003977 UF: PE Órgão Julgador: Terceira Turma Data da decisão: 02/06/2005 Documento: TRF500097403, Rel. Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira.

Mas, se assim o fosse, autorizada estaria, também, a dispensa da instauração do processo administrativo em face da pessoa jurídica, já que esta, também, teria oportunidade de defesa por meio de embargos. Felizmente, é entendimento pacífico que para as pessoas jurídicas é imprescindível a instauração do processo administrativo, sob pena de violação desses princípios.³⁷

Ora, se ao contribuinte, o qual possui *relação direta* com o fato gerador, é propiciada, na seara administrativa, a observância de todas as garantias constitucional e legalmente prevista, não é razoável impor ao terceiro responsável, que possui *relação indireta*, obrigação tributária sem que lhe seja oportunizado a ampla defesa em todas as esferas.

Reforçando esse entendimento leciona Leandro Paulsen, para quem:

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

IV - a data em que foi inscrita;

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

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

³⁵ TRF1, 19ª VF. EF 200333000117650/Ba, Juíza Fed. Camile Lima Santos.

³⁶ TRF1, 19ª VF. EF 200333000117650/Ba, Juíza Fed. Camile Lima Santos.

³⁷ TRF1, 19ª VF. EF 200333000117650/Ba, Juíza Fed. Camile Lima Santos.

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.³⁸

Justificam o redirecionamento, também, no discurso de que não deve o infrator beneficiar-se da infração. Entretanto, a execução fiscal não deve ser visualizada 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”. Ademais, o processo judicial é apenas parte posterior da Justiça Fiscal.³⁹

Para justificar a possibilidade do redirecionamento a jurisprudência tem se pautado no argumento de que também a previsão do artigo 4º, V, da Lei 6.830/80 expressamente autoriza, senão vejamos:

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.

No entanto, essa previsão não afasta por si só a necessidade de instauração do processo administrativo em relação ao responsável, pois, igualmente a inteligência realizada no argumento anterior, se assim o fosse, restaria afastada, também, para os demais elencados nos outros incisos do artigo transcrito, o que não ocorre.⁴⁰

Em apego a Justiça Fiscal, não é bastante a notificação da sociedade quando o fundamento do lançamento está no art. 135, do CTN, visto que essa matéria não pode ser alegada pela sociedade, o que torna imprescindível que os sócios-gerentes sejam notificados para defender a matéria do seu interesse, sob pena de violar o devido processo legal.

³⁸ PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2008, p. 1055.

³⁹ ROSA, Caroline de Oliveira. Responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal. Florianópolis: Departamento de Direito, Curso de Direito, UFSC, 2009, p. 67.

⁴⁰ TRF1, 19ª VF. EF 200333000117650/Ba, Juíza Fed. Camile Lima Santos.

Ora, permitir o redirecionamento da execução fiscal, alegando que o responsável tributário poderá se defender através dos embargos, já é por si só uma afronta aos princípios constitucionais, ainda mais quando levado em conta os ônus a serem suportados pelo responsável em decorrência processo judicial, como a constrição patrimonial, impossibilidade de obtenção de certidões negativas de tributos e inscrição no Cadin.

Existem situações em que, por exemplo, o sócio-gerente sofre indevidamente o redirecionamento da execução fiscal sem que houvesse sido oportunizado manifestar-se na esfera administrativa, na qual através da juntada de atos societários devidamente registrados no órgão competente poderia comprovar que se encontrava desligado das funções de administração quando da ocorrência do fato-gerador, evitando, assim, o redirecionamento da execução fiscal e os demais ônus que ela impõe, “o que representa verdadeiro constrangimento ilegal e coação indireta (sanção política) sobre o sócio para obter o pagamento de tributo, prática reiteradamente rechaçada pela jurisprudência do Supremo” (Súmulas nº 70, 323 e 547⁴¹)⁴².

Outra incongruência se percebe, tendo em vista que o artigo se aplica para todas as execuções fiscais, tributárias ou não tributárias. Porém, essa mesma jurisprudência que admite o redirecionamento, afasta a possibilidade de redirecionamento nas execuções fiscais não tributárias.

Para jurisprudência não haveria como aplicar a regra do art. 135, CTN, em relação às execuções fiscais não tributárias, devendo a apuração da responsabilidade se dá por meio de processo administrativo próprio. Neste raciocínio, acaba por fundamentar a possibilidade de redirecionamento nesta norma e não mais na do art. 4º, da Lei 6.830/80.

Ademais, não indica de que forma haveria a preservação dos princípios constitucionais violados, como se a regra do art. 135, do CTN, dispensasse a

⁴¹ Súmula 70 - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547 - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

⁴² BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (REsp nº 1.104.900/ ES e 1.110.925/SP). *Revista dialética de direito tributário*. nº 167, agosto de 2009, p. 62.

instauração do processo administrativo, o que não se coaduna com o ordenamento jurídico. Por isso é que a certeza da responsabilidade do terceiro deve ser resultado de processo administrativo prévio, em que seja apurada nos termos dos pressupostos estabelecidos por lei, sendo certo que a igualdade entre as partes, o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal devem ser respeitados.

Outro ponto de incongruência é que a jurisprudência considera que a responsabilidade solidária não deve ser observada no curso da execução fiscal, ou seja, denegam a possibilidade de redirecionamento, pois, tanto na esfera judicial quanto na administrativa devem ser observadas os princípios da ampla defesa e do contraditório⁴³. Neste sentido:

PROCESSUAL CIVIL E DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO RELATIVO À MULTA ADMINISTRATIVA. NATUREZA JURÍDICA NÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICÁVEL.

1. Por se tratar a cobrança de multa administrativa de relação de direito público, que não tem natureza de tributo, afastada está a incidência da regra prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, desautorizando-se o redirecionamento da execução fiscal para o sócio da pessoa jurídica executada.

2. A certeza da responsabilidade do terceiro apontado deve ser resultado de processo administrativo prévio, em que seja apurada nos termos dos pressupostos estabelecidos por lei, sendo certo que a igualdade entre as partes, o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal devem ser respeitados.

3. Agravo de instrumento a que se dá provimento.

Origem: TRF - PRIMEIRA REGIÃO

Classe: AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO – 200101000326906

Processo: 20010100326906 UF: MG Órgão Julgador: OITAVA TURMA

Data da Decisão: 19/08/2008 Documento: TRF100282216, REL. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO.

É curiosa a forma como a jurisprudência tem decidido diferentemente casos tão parecidos, entendendo não haver violação da ampla defesa e do contraditório quando a responsabilidade tributária está baseada no art. 135, do CTN, e diversamente se posicionando para o responsável solidário.

A responsabilidade tributária tem sua razão de ser consubstanciada na promoção de maior garantia à satisfação do crédito tributário para a Fazenda Pública. Todavia, isso não autoriza a exigência desarrazoada desse crédito, a qualquer momento e sob quaisquer circunstâncias, ainda mais se levado em consideração que o instituto surgiu no contexto do Estado Democrático de Direito.

⁴³ TRF1, 19ª VF. EF 200333000117650/Ba, Juíza Fed. Camile Lima Santos.

O art. 135, do CTN, trata de hipóteses de responsabilidade tributária, responsabilidade de terceiros. A regra, contudo, não estaria afastando a necessidade de processo administrativo, trazendo novo procedimento para apuração da responsabilidade. Pois, ainda que assim o fosse, estaria em desconformidade com a Constituição, devendo ser fulminada do mundo jurídico. O que é certo é que esses princípios devem sempre ser privilegiados tanto no processo administrativo como judicial.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

AMARO, Luciano. *Desconsideração da pessoa jurídica no código de defesa do consumidor*. Revista de Direito do Consumidor. n. 5.

ARRUZZO, Vitor Iorio. A regra constitucional do devido processo legal e a tempestividade da prestação jurisdicional: privilégios inconstitucionais da fazenda pública. *Revista de estudos tributários*. n. 74.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Senado, 1966.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*, DF: Senado, 1988.

_____. *Lei 6.830/1980*. Brasília, DF: Senado, 1980.

_____. TRF1, 8ª T. AI 2001.01.00.032690-6/MG. Rel. Des. Fed. Maria do Carmo, j. 19.08.2008

_____. TRF1, 19ª VF. EF 200333000117650/Ba, Juíza Fed. Camile Lima Santos, j. 04.10.2009.

_____. TRF5, 3ª T. AC 321527/PE (2000.83.08.000397-7). Rel. Des. Fed. Rogério Fialho Moreira, j. 02.06.2005.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (REsp nº

1.104.900/ES e 1.110.925/SP). Revista dialética de direito tributário. n° 167, agosto de 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito da PUC. São Paulo: PUC, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria geral do processo e processo de conhecimento*. 6 ed. Salvador: JusPODIVM, 2006.

FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

LOPES, Pedro Camara Raposo. *A responsabilidade tributária dos sócios: Redirecionamento da execução fiscal*. <<http://jus2.uol.com.br/Doutrina/texto.asp?id=5011>>. Acesso em 21/04/2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos do direito administrativo*. n. ed. São Paulo: RT, 1980.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2008.

ROSA, Caroline de Oliveira. *Responsabilidade tributária e redirecionamento da execução fiscal*. Florianópolis: Departamento de Direito, Curso de Direito, UFSC, 2009.