

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
BACHARELADO EM DIREITO

WILSON PHILLIPE SOUZA SANTANA

O MARCO PRESCRICIONAL DO REDIRECIONAMENTO NA EXECUÇÃO
FISCAL E O PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA*

ARACAJU

2016

WILSON PHILLIPE SOUZA SANTANA

**O MARCO PRESCRICIONAL DO REDIRECIONAMENTO NA EXECUÇÃO
FISCAL E O PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA***

Monografia apresentada a Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe –
FANESE - como um dos pré-requisitos
para a obtenção do grau de bacharel em
Direito.

Orientador: Profº. Esp. Diogo Dória Pinto

ARACAJU

2016

WILSON PHILLIPE SOUZA SANTANA

**O MARCO PRESCRICIONAL DO REDIRECIONAMENTO NA EXECUÇÃO
FISCAL E O PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA***

Monografia apresentada como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, Comissão Julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Profº. Esp. Diogo Dória Pinto
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Profº. Msc. Emerson Charles Pracz
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Profº. Msc. Manuel Menezes Cruz
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Dedico o presente trabalho monográfico aos meus pais, que fizeram de mim um ser crítico, não acostumado a conformar-se com o que vai de encontro aos limites éticos e morais que fazem uma sociedade avançar

AGRADECIMENTOS

Obrigado Senhor porque até aqui tem me sustentado, e bem sei que Tu me auxiliará nas futuras lutas, pois és fiel. Agradeço a minha mãe Ivone por sempre cuidar de mim e por ter escolhido me apoiar em meu desenvolvimento, abdicando de algumas escolhas. Eu te AMO MAINHA! Agradeço a meu pai Wilson por sempre cuidar de mim e, prestando atenção em cada passo dado, aconselhando-me, graças ao senhor posso sim dizer que sou um ser humano melhor. Madson, meu irmão querido, obrigado por sempre me aturar, meu mau humor e minhas birras, sempre torço pelo seu futuro. Minha família amada, base de tudo, que me impulsionam e aliviam meus passos, agradeço a voinha Lucia, a vovó Bezita, a Voinho Humberto (in memoriam) e a vovô Wilson, aos meus tios e tias, primos e, bem como, meus padrinhos, Walter e Nilda. Belissa, Karine, Paola, Yasmin, Douglas, Dulce, Julievanni, Geisa Brito, Ramon C., Emerson, Alice, Isabella e a Neto, agradeço imensamente pelo apoio, os risos e por ouvir meus desabafos; nunca esquecerei de vocês, meu eterno carinho e agradecimento. Não poderia deixar de agradecer a Dr^a Eliana, da Procuradoria da Fazenda Nacional, muito obrigado pelo ensino transmitido, pelo carinho, por cada apontamento prestado, aprendi muito contigo. Enfim, conclui o curso, corri o caminho proposto, ultrapassando os obstáculos. Que venha mais uma jornada! Obrigado a todos que direta ou indiretamente me ajudaram nessa vitória. Sintam-se todos abraçados!

“Há uma diferença em ganhar com uma decisão favorável sem *fair play*. O resultado positivo pode ser comemorado, mas assim como os produtos falsificados – bolsas, camisas, etc. – o sujeito sabe que o resultado possui um componente secreto. Uma vez vindo à tona, a vitória poderia ser tida como ilícita. Daí que se comemora, mas sem o mesmo ímpeto pessoal. A sensação de ser fraudador pode ser compensada pelo resultado, mas mantém o sujeito no lugar do jogo sujo. Na conta processual se o resultado for mais importante, o caminho é uma mera contingência. A aposta é no *fair play*.”

Alexandre Moraes da Rosa

RESUMO

O instituto do redirecionamento tem sido utilizado com bastante frequência nos processos judiciais, uma vez que aumenta a probabilidade de recebimento do crédito tributário por via de executivo fiscal, a partir do momento que inclui no polo passivo da demanda o sócio com poderes administrativos na empresa que agiu com dolo para evitar pagamento de tributo. Tal assolebamento do uso dessa ferramenta está ligado também à confecção da súmula nº. 435, pelo Superior Tribunal de Justiça pois ela possibilita a inversão do ônus da prova em relação ao redirecionamento da execução quando haja certidão do meirinho constatando a dissolução irregular da empresa que se encontra judicialmente executada. Então, foi necessário relatar a criação sistemática do crédito tributário de tal modo a demonstrar sua importância pública e seu estado atual de desenvolvimento. Neste toar, tem havido verdadeiro rebuliço para se identificar qual marco prescricional deveria ser utilizado na contagem do prazo prescricional para a utilização deste instituto, sem mencionar no modo de contagem desse prazo: inicia-se a partir da ciência pela Fazenda Pública da dissolução irregular da empresa? Conta-se o prazo específico para cada integrante do polo passivo? Com intuito então de se trazer esclarecimento a estas indagações procurou-se explicar o princípio da *actio nata* – em que informar que o marco para contagem do prazo prescricional é o da ciência da infração pelo lesionado, com base no artigo 189 do Código Civil – todavia sem se esquecer das especificidades trazidas pela responsabilidade solidária presente entre devedor principal e o sócio redirecionado, fruto da ilação existente entre o artigo 135, caput combinado com o artigo 124, I, ambos do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Executivo Fiscal. Redirecionamento. Dissolução Irregular. *Actio Nata*. Prescrição.

ABSTRACT

The redirection of the institute has been used quite often in judicial proceedings, since it increases the likelihood of receiving the tax credit through tax executive, from the moment that includes the passive demand polo partner with administrative powers in the company acted with intent to avoid payment of tribute. Such assoberbamento the use of this tool is also linked to making the docket no. 435, the Superior Court of Justice because it allows the reversal of the burden of proof regarding the redirection of execution when there is a certificate of the clerk noting the irregular dissolution of the company that is legally excutida. So it was necessary to report the systematic creation of the tax credit so to demonstrate its public importance and its current state of development. In this Toar, there has been real stir to identify which prescriptive March should be used in calculating the period of limitation for the use of this institute, not to mention in that period counting mode: starts from science by the Treasury of irregular dissolution of company? Count the specific time for each member of the defendant? In order then to bring clarity to these questions sought to explain the principle of cream actio - in that report that the framework for equitable tolling score is the science of the violation by the injured, under Article 189 of the Civil Code - however without forgetting the specificities brought by this joint and several liability between the principal debtor and redirected partner, the result of existing inference between Article 135, caput combined with article 124, I, both of the National Tax Code.

Key words: Tax Executive Procedure. Redirection. Irregular Dissolution. *Actio Nata*. Limitation Period.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	9
2. CONSTITUIÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	13
2.1. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR	17
2.2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO	23
2.3. LANÇAMENTO. NATUREZA JURÍDICA E EFEITOS DO LANÇAMENTO..	27
2.3.1. ESPÉCIES DE LANÇAMENTO	30
3. SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO	33
3.1. CONTRIBUINTE VERSUS RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO	36
3.2. O TERCEIRO RESPONSÁVEL NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	39
3.3. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	42
3.4. INSTITUTO DO REDIRECIONAMENTO E O ENUNCIADO SUMULAR Nº 435/STJ	44
4. PRESCRIÇÃO	48
4.1. ELEMENTOS DA PRESCRIÇÃO	49
4.2. LAPSO TEMPORAL DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM EXECUÇÃO FISCAL.....	51
4.3. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL DO REDIRECIONAMENTO, DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA: TEORIA DA <i>ACTIO NATA</i>	54
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
6. REFERÊNCIAS	64

1. INTRODUÇÃO

A relação entre o homem e o Estado parte de tempos imemoráveis. Conta-se que primeiro não havia Estado, mas um punhado de famílias ou oligarquias que viviam em determinado espaço e tempo e, para sua sobrevivência, se ajuntavam mutuamente.

Ocorre que, com paulatino passar do tempo, as relações de riquezas e força se deterioraram, criando-se então verdadeiros estamentos que se sobrepunham uns aos outros. Após tal desequilíbrio, passaram-se sujeitos que verdadeiramente obtiveram privilégios seja para comandar o exército, para conferir o fiel da balança da justiça ou para promulgar leis abstratas que em tese manteriam a paz social.

Ocorre que, com a evolução dos tempos, essa máquina acessada por poucos foi evoluindo até se achar em tal proporção que necessitava de riquezas para sua sobrevivência. Ou seja, seu compassado desenvolvimento trouxe consigo uma necessidade maior de se progredir na técnica de tomada do patrimônio privado para o erário.

O Direito Tributário juntamente com o Direito Processual Civil tem servido de *standard* para tal monta. O primeiro vem trazer as categorias lógicas jurídicas que sustentam a base conceitual da arrecadação do Fisco. Já o segundo, busca estudar as categorias jurídicas ligadas ao processo fiscal no intuito de seu aperfeiçoamento.

Não é a toa que hodiernamente estes que ainda o primeiro ramo da árvore jurídica vem estudando problemas da ordem do que vem a ser a hipótese de incidência, se é correto se designar a descrição legal como fato gerador, as várias técnicas de se lançar o tributo, ou se o lançamento deve ter natureza jurídica de procedimento, ato ou processo.

Não só no campo tributário e processual deve ser procuradas respostas para a eficácia da arrecadação dos tributos por via judicial, mas também estudar a técnica da ferramenta prescritiva no direito civil que tanto afeta a dinâmica da cobrança de tributos. Pois que pela teoria ou princípio da *actio nata* é que deve ser entendida uma forma de melhor lidar com o marco prescritivo do redirecionamento em execuções fiscais.

Urge, então, o estudo sistematizado de institutos como o redirecionamento. É que, sendo esta ferramenta, a técnica utilizada em processo fiscal para ampliação

do polo passivo da relação jurídico tributária, como meio coercitivo de abusos de posição jurídica dos sócios da empresa excutida judicialmente, necessário se faz a de seu mecanismo de subsistência temporal de sua pretensão ou da sua *actio nata*.

A partir de então devem ser efetuadas várias indagações para se chegar ao limiar da querela proposta pelo instituto do redirecionamento e sua relação com o polo passivo da demanda fiscal, como também da prescrição para as partes presentes neste polo:

- De onde surge o crédito tributário?
- O que vem a ser uma relação jurídica tributária?
- Quais os sujeitos relacionais de tal conjectura jurídica tributária?
- Há diferença prática entre hipótese de incidência e fato gerador?
- O que vem a ser o lançamento?
- Qual a natureza jurídica e o objeto do lançamento do tributo?
- Porque se deve lançar um tributo?
- Quais os modos de se lançar um tributo?
- O que é o sujeito passivo da pretensão tributária?
- Quem é o sujeito passivo de tal pretensão?
- Como se pode alcançar o patrimônio do terceiro responsável para o pagamento de tributos?
- Uma vez alcançado esse terceiro responsável, qual o tipo de responsabilidade exprimida entre este, o contribuinte e o pagamento do tributo?
- Onde se retira a força presuntiva da súmula nº 435 que trata do redirecionamento com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional?
- Como se deve computar o prazo prescricional do redirecionamento a partir da ciência da dissolução da empresa em face da pretensão da Fazenda Pública de ver satisfeito o crédito tributário?
- Qual a influência da responsabilidade ínsita no art. 135 do Código Tributário Nacional junto à teoria da *actio nata*?
- Qual resposta deve ser dada quando se leva em conta a *actio nata* para efeito da análise da prescrição em fase do codevedor redirecionado?

Para explanação das questões acima deve ser levado em consideração o método indutivo pelo qual se deve partir da análise dos microssistemas, desvendando desta forma conceitos, juízos abstratos que venham a auxiliar na

solução do problema. Ou seja, primeiro se deve analisar os microcosmos das categorias como o fato gerador, a relação jurídica tributária, seus sujeito e por fim se delinear a melhor forma de solver o problema aqui proposto.

Neste diapasão, pretende-se cotejar os conceitos jurídicos de forma a encontrar uma relação lógica capaz de dar saída ou ao menos apontar a possibilidade de solução da celeuma. Sendo então este trabalho qualitativo-descritivo para explanar ideias buscadas em livros, artigos, teses e demais monografias.

Sendo estas as indagações que se fez no presente estudo monográfico, este deve ser assim qualificado como de suma importância para a sociedade brasileira, uma vez que o crédito tributário possui *status* jurídico de interesse público, proporcionando riquezas para a manutenção de serviços públicos essenciais como a saúde, educação e segurança.

A atual conjuntura econômico-financeira, afetada também pelo déficit na arrecadação de impostos, só aumenta a pressão na ceara acadêmica por estudos deste porte, que venham a aumentar a eficácia da arrecadação fiscal ainda que em instância judicial.

Neste diapasão, o ambiente acadêmico é bonificado com as discussões aqui suscitadas, posto o estudo aprofundado da relação jurídica, da obrigação jurídica, seus consectários lógicos e a análise da extinção destas situações jurídicas tributárias permitem um maior uso técnico no mundo jurídico, importando em saídas para problemas surgidos na prática forense.

Por fim, com intuito de promover tecnicidade nesta monografia, ela foi dividida em três capítulos, partindo da relação jurídica tributária, de como esta se perfaz e qual o seu objeto. Para depois pincelar os sujeito passivo da pretensão tributária e como tais sujeitos se avolumam no polo passivo desta pretensão a guisa do uso do instituto do redirecionamento, conjuntamente com a súm. nº 435 do STJ. Não menos importante, há de se estudar qual melhor marco jurídico para o cômputo temporal que se deve manter enredado o codevedor que, em infração a lei, dissolveu irregularmente a empresa.

Por oportuno, o primeiro capítulo explicará a relação jurídica tributária, seu objeto, qual seja a obrigação tributária que esta carrega, e a explicação de como

esta obrigação surgiu de um fato gerador existente sempre em lei, através da hipótese de incidência.

Já o segundo capítulo perscrutará composição da relação jurídica tributária em seu lado passivo, distinguindo e conceituando o contribuinte e o responsável tributário em sentido estrito, identificando as formas legais de se penalizar tais responsáveis tributários por terem dissolvido uma atividade empresarial de modo irregular.

Por fim, porém não menos importante, está o estudo da *actio nata* e o de quando deve nascer à prescrição e a influência daquela teoria sobre a adequada maneira de se distribuir os efeitos da prescrição sobre os codevedores fiscais.

2. CONSTITUIÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

No direito hodierno a teoria da personalidade, jurídica ou natural, toma sua forma para explicar a existência de entes que devem ser tutelados e regulados pelo Estado.

O ordenamento jurídico formula a partir das pessoas e suas inter-relações regras básicas de convívio, disciplinando deveres, poderes, garantias e direito.

Isso não é diferente no campo tributarista, onde a relação obrigacional de direito é formada, originalmente, por um sujeito ativo – Fazenda Pública (União, Estado, Distrito Federal e Município) – e o sujeito passivo – contribuinte ou terceiro responsável.

Em se tratando do sujeito passivo, dispõe o Código Tributário Nacional em seus artigos 121 e 122¹ que “sujeito passivo da obrigação principal” diz-se: (I) contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (II) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Já o “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

Em lado oposto, o sujeito ativo é apresentado e cingido na leitura combinada dos artigos 6º e 119², ambos do Código Tributário Nacional, cuja dicção está posta nos seguintes termos:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

[...]

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

Sendo assim, compreendido se encontra as figuras ativas e passivas aptas a estarem no polo de uma relação jurídico-tributária. Porém, em que pese à existência dos sujeitos relacionais, a obrigação jurídica de cunho tributário é paulatinamente engendrada por outros elementos.

¹ BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 29 set. 2016.

² Ibid.

Para Eduardo Sabbag³ a “relação jurídico-tributária pode ser assimilada por meio de um recurso mnemônico, por nós adotados em aulas, de cuja experiência pudemos idealizar a *Linha do Tempo Compacta* [que] Objetiva, sim, provocar uma visão crítica do liame obrigacional-tributário, em toda a sua inteireza”.

Então, ainda segundo o autor supra, para a formação da linha temporal do liame obrigacional-tributário é preciso levar em conta elementos como: a hipótese de incidência, o fato gerador, a obrigação tributária e o crédito tributário.

Porquanto, os elementos introdutórios trazidos à baila neste primeiro capítulo possuem embasamento legal, uma vez que a legalidade estrita do regime tributário garante a previsibilidade e institui verdadeira confiança entre o Fisco e o contribuinte e/ou responsável.

É o que preleciona Sabbag⁴ ao informar em seu “Manual de Direito Tributário” que “no plano conceitual, o princípio da legalidade tributária se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. O Estado de Direito tem-no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há *Estado de Direito*, há, reflexamente, a *legalidade* no fenômeno da tributação.”.

Em se tratando de segurança jurídica no direito tributário, consectário lógico-jurídico do princípio da legalidade, seu conteúdo normativo material pode ser apresentado da seguinte maneira:

- (I) o cidadão deve saber antecipadamente qual a norma é vigente, o que sinaliza a lógica precedência da norma perante o fato por ela regulamentado, *no contexto da irretroatividade*, e o antecipado conhecimento do plano eficaz da lei, *no bojo da anterioridade*. Assim, a segurança jurídica toma a *irretroatividade* e a *anterioridade* como seus planos dimensionais, primando pela possibilidade de o destinatário da norma se valer de um *prévio cálculo*, independentemente, pelo menos, de início, do conteúdo da lei;
- (II) o cidadão deve em um segundo momento, compreender o conteúdo da norma, no que tange à sua clareza, calculabilidade e controlabilidade.

A hipótese de incidência, por assumir fundamento legal, possui os atributos advindos de sua natureza, qual seja o juízo hipotético dedutivo, o grau de abstração e generalidade pertinente a qualquer norma que busque instituir tributo. Por

³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 665.

⁴ Ibid, 2013, p. 59.

consequente, se diz que este elemento legal de identificação de um tributo traz em si a descrição de fato natural ou jurídica apta a engendrar a incidência de tributo.

Lado outro, tem-se o fato concreto, objetivo denominado fato gerador. O Código Tributário Nacional define esse fato gerador em principal e acessório sendo aquele “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Por sua vez, se entende pelo fato gerador acessório, segundo o artigo 115 do CTN, “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Em síntese, o fato gerador, elemento originador da obrigação tributária possui uma face principal e outra acessória, todas descritas legalmente.

Não obstante a ausência do lançamento no liame obrigacional criado por Sabbag, este instituto de direito tributário é essencial para a constituição do crédito tributário, pois qualifica o crédito tributário como exigível.

O artigo 142⁵ do CTN conceitua do modo seguinte o lançamento:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, **assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nesse diapasão, o art. 3^o, do CTN, em seu corpo, faz-se verificar dois caracteres pertencentes à atividade de lançar o tributo, aduzindo que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada**”.

Então, através da análise dos artigos supra, o lançamento deve ser entendida como atividade administrativa necessária a constituição do crédito principal, concedendo grau de exigibilidade ao tributo, em que pese alguns impostos não necessitem de lançamento, como se verá em momento oportuno.

As diferentes modalidades de lançamento decorrem da variada espécie de tributos. Só que, tendo este subcapítulo a finalidade precípua de apresentar os

⁵ BRASIL, op. cit.

⁶ BRASIL, op. cit. sem grifo no original.

elementos conceituais que devem vir a lume em razão de seu tema, imperioso se faz somente a transcrição da síntese conceitual de cada espécie de lançamento, assim efetuada por Brivaldo Pereira dos Santos Junior⁷:

O lançamento de ofício ocorre sem que haja a participação do contribuinte, sendo de responsabilidade do Fisco a identificação do fato gerador, a apuração do montante devido e a notificação para o pagamento.

Já o lançamento por declaração tem vez quando o contribuinte cientifica o fisco da ocorrência do fato gerador, o qual operará o lançamento, fixando o *quantum* devido.

Por fim, o lançamento por homologação se verifica quando a legislação tributária atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento antecipado do tributo, sem que haja o exame prévio da autoridade administrativa.

Entre a ocorrência do fato gerador, o lançamento e a cobrança judicial do crédito tributário, existe um lustrro temporal decadencial ou prescricional. Isso advém do princípio da segurança jurídica, uma vez que esse princípio informa a impossibilidade da manutenção dos efeitos de um negócio jurídico por tempo indeterminado, causando instabilidade jurídica na vida civil dos sujeitos da relação tributária.

Para tanto, os arts. 173 e 174⁸ tratam respectivamente deste lapso temporal de 5 (cinco) ano, o qual o lapso decadencial trata do direito de constituir o crédito tributário e o interstício prescricional enfoca a cobrança judicial do crédito tributário. *In verbis*, tais dispositivos legais estão formalizados no CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

⁷ JUNIOR, Brivaldo Pereira dos Santos. 2008. Natureza Substancial ou Procedimental do Lançamento Tributário. **Revista da AGU**, Brasília, v. 7, n. 18, p. 29–53, out./dez., 2008. p. 4.

⁸ BRASIL, op. cit.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

- I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)
- II - pelo protesto judicial;
- III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Neste toar, ensina Hugo de Brito Machado⁹:

Diz-se que a decadência extingue o direito de lançar, vale dizer, o direito de constituir o crédito tributário, e que a prescrição extingue a ação destinada a sua cobrança. [...] O prazo de decadência, portanto, começa com o nascimento do direito material cuja extinção acarreta, enquanto o prazo de prescrição começa com o nascimento da ação destinada a proteger um direito material. O nascimento da ação ocorre no momento em que esta se faz necessária à efetivação do direito. Ou, como os doutrinadores geralmente afirmam, quando o direito é violado. E por isso mesmo é que diz respeito necessariamente aos direitos a uma prestação, cuja efetividade depende sempre de outrem.

Feito o apanhado geral do que vem a ser a relação jurídico-tributária, levando em conta o enfrentamento do problema aviltado nesta monografia, deve-se esmiuçar a partir de agora cada elemento de seu conjunto de forma razoável.

2.1. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR

A discricionariedade do direito tributário se dá em um contraponto ao da autonomia da vontade das pessoas no tocante da tomada de decisões para prosseguimento regular da vida civil. É que, o direito tributário, por ser um *ius potestas* invasor do patrimônio individual, tem por efeito necessário um maior grau de regramento em detrimento da liberdade dos agentes do Fisco.

A lei – *ius* – é o primeiro regulador das atividades do Estado – *potestas* – impedindo-o de se imiscuir além no patrimônio de outrem além da sua capacidade econômico-financeira, obstando danos patrimoniais caso não houvesse regramento.

Então, a hipótese de incidência deve circunscrever a ação estatal ao mínimo necessário, adequado e proporcional no momento da cobrança do tributo. Conta Alfredo Augusto Becker¹⁰ em sua obra que:

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva 2013, p. 223-291. p.226/227.

Escolheu-se a expressão *hipótese de incidência* para designar o mesmo que outros autores denominam de ‘suporte fático’ ou ‘tatbestand’ ou ‘fattispecie’ ou ‘hecho imponible’ ou ‘pressuposto del tributo’ ou ‘fato gerador’. Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão intelectual. **Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o ‘fato gerador’ e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.**

Sendo assim, como denomina o autor tributarista, a hipótese de incidência é o elemento formal do direito tributário, que traz em si a descrição do tributo, numa espécie de tipificação aos moldes do direito penal.

Sobre a chancela do doutrina do mineiro, Eduardo Sabbag¹¹, “a hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributário. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário”.

Em contrário senso, conclui este mesmo autor¹², a “‘hipótese de incidência’ é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal. A substancial diferença reside em que, enquanto **aquela** é a ‘descrição legal de um fato (...) a descrição da hipótese em que o tributo é devido’, **esta** se materializa com a efetiva ocorrência do fato legalmente previsto”.

Por derradeiro, a diferença nuclear entre o fato gerador e a hipótese de incidência está em sua natureza, sendo o primeiro de índole material e o segundo de índole formal.

Em seu livro, Aliomar Baleeiro¹³ resume as traduções que os doutrinadores europeus concederam a expressão fato gerador. Para os alemães, é traduzido como *tatbestand*; dos italianos tem-se a *fattispecie*; dos espanhóis e hispano-americanos adveio o *hecho imponible*; por fim, dos franceses, nação que influenciou o estudo do

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 338/339.

¹¹ SABBAG, op. cit., p. 666.

¹² Ibid, 2013, p.667. com grifo no original.

¹³ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização: Misael Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

fato gerador no Brasil, consignou-se chamar esse elemento da relação tributária de *fait générateur*.

É de Gaston Jèze, em seu artigo “o fato gerador do imposto”, a expressão utilizada no código para designar os fatos que sofrerão incidência tributária.

Mas a doutrina não conseguiu chegar a um consenso de qual vocábulo deva expressar da melhor forma o fato gerador. Ou seja, em que pese a Constituição brasileira (art. 146, III) e o Código Tributário Nacional (art. 115) mencionarem expressamente tal expressão, parte da doutrina pátria entende pela falta de ligação entre o nome, fato gerador, e o que ele representa – tipologia tributária.

Ad argumentandum tantum, Aliomar Baleeiro¹⁴ entende pela polissemia do termo utilizado pela lei, aduzindo que melhor seria delimitar o termo adjetivando-o, assim, passaria a existir o fato gerador hipotético – para designar a descrição legal do tributo – e o fato gerador concreto – para designar a concretização da descrição legal do tributo no mundo dos fatos.

Já Alfredo Becker¹⁵ expressa a total incongruência da expressão, pois fato gerador não gera nada, mas o que gera o tributo é a descrição legal que este intitula de hipótese de incidência.

Por fim, o encerramento da discussão se finda com Luciano Amaro¹⁶ espancando qualquer dúvida sobre o uso da expressão “fato gerador”, constatando que:

Todavia, assim como a mente humana consegue configurar (ou melhor, *prefigurar*) essa ideia abstrata que é o acontecimento fático (como entidade presente no domínio das ideias, e não no mundo fenomênico), também a lei de incidência prevê (prefigura) os *fatos* que, se e quando ocorrerem, darão nascimento à obrigação tributária.

Afinal, não vemos inconveniente sério no emprego ambivalente da expressão “fato gerador” (para designar tanto a descrição legal hipotética quanto o acontecimento concreto que lhe corresponda). Crime, no direito penal, também designa a previsão de lei e o acontecimento que costuma ser relatado no noticiário policial, e essa circunstância não tem impedido o progresso da ciência penal. Cremos também que não se tenha pensado, no direito privado, em proscrever a referência, na norma legal abstrata, a *atos* ou *fatos jurídicos*, a pretexto de que, enquanto alguém não atuasse concretamente, ou enquanto não ocorresse tal ou qual fato concreto,

¹⁴ Ibid. 2003, p. 705.

¹⁵ BECKER, op. cit., p.

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 214.

seria imperioso restringir o discurso legal à expressão de *hipóteses jurídicas* [...] Sem embargo, utilizamos esta última expressão ('fato gerador do tributo') em sentido amplo (abrangente também da descrição legal abstrata), a não ser quando haja necessidade de fazer a comentada discriminação”.

A constatação psicológica de Amaro em relação à simbologia dupla que advém do fato gerador explica de maneira satisfatória e com rigor científico o uso único desta expressão, uma vez que de forma análoga tem-se a palavra crime utilizada de modo semelhante.

O Código tributário Nacional divide o fato gerador em dois conceitos distintos, porém suplementares.

O fato gerador principal é toda situação, presente em lei, de natureza econômica pura ou de natureza jurídica, mas com viés econômico-patrimonial, capaz de incidir tributo. Isto é, o tributo mostra sua natureza no fato gerador principal, uma vez que este descreve a situação necessária do mundo dos fatos que faz surgir à obrigação tributária.

Por sua vez, o caráter acessório do fato gerador se encontra, de natureza meramente administrativa, que tem utilidade prática para a determinação exata da natureza do tributo de maneira qualitativa e quantitativa. Neste caso, são atos positivos ou negativos, de fazer ou não fazer, que auxiliam na circunscrição do regime tributário específico em uma distinta situação de fato.

Nesta esteira, Baleeiro¹⁷ cita como exemplos de fatos geradores acessórios o dever de “informar o Fisco sobre terceiros, remeter certos documentos, não transportar mercadoria desacompanhada de guia, prestar-se à inspeção de livros mercantis e arquivos, balanço ou verificação do *stock*.”

O fato gerador, por apresentar suporte normativo e fático, se constitui em espécie de fato jurídico em sentido estrito. Portanto, após a ocorrência do fato gerador, há a incidência da norma tributária específica, dando para a situação fática efeitos jurídicos próprios, adjetivando-o, isso sem a intenção ou não da pessoa que praticou o fato.

Nesse diapasão, é que se considera que a após a subsunção da norma a situação fática não há que se cogitar em volição do sujeito passivo, mas

¹⁷ BALEIRO, op. cit., p. 709.

simplesmente a constatação de que houve exaustão fática dos efeitos pertinentes ao quadro que se pretende analisar a existência ou não do fato gerador.

Neste passo, “Assim, a norma jurídica, ao atuar sobre os fatos que compõem o mundo, atribui-lhes consequências específicas, denominadas efeitos jurídicos, em relação aos homens (pela causalidade normativa). Esses efeitos constituem um plus quanto à natureza do fato em si. A adjetivação do fato pela norma jurídica confere-lhe uma característica que o distingue dos demais fatos: o ser fato jurídico.”¹⁸

Ainda neste sentido preleciona o autor que: “usualmente, a expressão fato jurídica é empregada no sentido restrito, motivo pelo qual a expressão é reservada para designar todo evento (fato independente da vontade humana) que suscita efeitos jurídicos.”¹⁹

Sendo assim, torna-se cristalino o reino da legalidade e seu consectário – a discricionariedade – como suporte principiológico do direito tributário, pois, “em sede de Direito Tributário, a expressão fato gerador requer cuidado por parte do operador do Direito, posto que pode induzi-lo à equivocada conclusão de que o fato gerador da obrigação tributária é o suporte fático, quando, na verdade, é o suporte juridicizado, isto é, após a incidência da norma jurídica, e não o suporte fático apenas”²⁰.

Ainda no intento de esgotar a matéria legal que disciplina o fato gerador, destaca o artigo 116²¹ do Código Tributário Nacional a divisão do fato gerador advindo de situação de fato e outro advindo de situação jurídica, sendo a letra do dispositivo lega a seguinte:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. *Omissis*

¹⁸ COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. **Fato Jurídico**. Disponível em: <<https://www.passeidireto.com/arquivo/5467877/fato-juridico---coutinho-joao-helio-de-farias-moraes>>. Acesso em 27 set. 2016. p. 1.

¹⁹ Ibid., 2001, p. 2.

²⁰ Ibid., 2001, p. 3.

²¹ BRASIL, op. cit.

Na hipótese do item I do mencionado artigo, Baleeiro²² entende que :

“[...] Se o fato gerador converte em situação jurídico-tributária uma singela situação fática a que se reporta, como execução de uma série de obrigações de dar ou de fazer, não importando apenas a natureza específica de cada ato ou negócio jurídico de que se originam aquelas obrigações, então o fato se considera consumado apenas no momento em que ocorrem aquelas circunstâncias materiais necessárias àquela execução [...]”

Exemplifica o autor²³ através das seguintes situações de fato:

“a saída do estabelecimento mercantil (no ICMS ou no IPI), de tal maneira que não interessa isoladamente o contrato em si, a formação do ato ou negócio jurídico, exceção feita aos casos em que a mercadoria não deu entrada no estabelecimento mercantil; a entrega do serviço ou o seu pagamento, tudo a depender da opção legislativa no ISS, como execução da prestação de serviços, etc;”

A hipótese do fato gerador em situação jurídica terce o autor as seguintes conclusões:

“[...] Pode suceder, entretanto que o legislador prefira eleger como hipótese ou fato gerador normativo diretamente uma situação jurídica inerente a ato ou negócio jurídico (propriedade, posse ou sua transmissão), em lugar de uma circunstância material qualquer (entrega das chaves, prova da posse efetiva, etc.), como execução. Nesse caso, considera-se ocorrido o fato gerador: tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável, conforme estabelece o art. 116, II; sendo pendente de condição o ato ou negócio jurídico, aplica-se o art. 117; sendo irrelevante pesquisar outras circunstâncias materiais, apenas aquelas que tornam a situação jurídica definitivamente constituída.”

Por fim, como aduzido anteriormente, o fato gerador do tributo é um tipo de fato jurídico *stricto sensu*, porquanto, constatando a sua incidência em um fato da vida, os efeitos jurídicos já estão previamente positivados. Aliomar Baleeiro²⁴ lista com precisão os efeitos jurídicos do fato gerador:

“[...] a) identificação do momento em que nasce a obrigação tributária; b) determinação do sujeito passivo; c) não incidência, conceitos de incidência, e isenção; d) determinação do regime jurídico da obrigação, alíquota, base de cálculo etc.; e) distinção dos tributos *in genere* e em espécie; f) classificação dos impostos em diretos e indiretos; g) eleição do critério para interpretação da lei tributária; h) determinação dos casos concretos de evasão em

²² BALEEIRO, op. cit, p. 711.

²³ BALEEIRO, 2003, *passim*.

²⁴ *Ibid.*, 2003, p. 707/708

sentido estrito (*Steuerumgehung*); i) estabelecimentos dos princípios ativos da discriminação constitucional de rendas no Brasil, para definição da competência impositiva e determinações dos casos de invasão ou bitributação.”

O fato gerador, por fim, cria a obrigação tributária, elemento constituidor da linha temporal para a constituição do crédito tributário.

2.2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O instituto da obrigação jurídica nasceu na Antiga Roma, fruto de deliberações pretorianas e da crescente humanização das reparações civis, que passaram do pagamento com o próprio corpo do devedor ou de um terceiro para o pagamento da dívida com o seu próprio patrimônio.

Sendo assim, a obrigação (*obligatio*, *haftung*) foi concretizada como elemento coativo de responsabilidade do sujeito passivo capaz de carregar em si um débito (*debitum*, *schuld*) de cunho patrimonial e não mais corpóreo. O ex-ministro do Supremo Tribunal Federal e Doutor *Honoris Causa* pela Faculdade de Direito da Universidade Tor Vergata de Roma II, José Carlos Moreira Alves²⁵ que:

Brinz, estudando a obrigação no direito romano, chegou à conclusão de que ela se decompunha em dois elementos – o *debitum* (débito; *Schuld*) e a *obligatio* (responsabilidade; *Haftung*) – que, além de surgirem em momentos diversos (o *debitum*, desde a formação da obrigação: a *obligatio* só posteriormente, caso o devedor não realize a prestação devida), são substancialmente diferentes: o *debitum* é um elemento não coativo (o devedor é livre para realizar, ou não, a prestação); a *obligatio* é um elemento coativo (se o devedor é livre para realizar, ou não, a prestação): a *obligatio* é um elemento coativo (se o devedor não realiza a prestação, surge para ele a responsabilidade decorrente do inadimplemento). Esses dois elementos podem referir-se a pessoas diferentes (assim, no antigo direito romano, havia o contrato de *praedictura*, em que o *debitum* cabia ao *manceps*, e a *obligatio* – que surgia se o *manceps*, que era o devedor, não efetuasse a prestação -, a um terceiro, o *praes*, que seria responsabilizado pelo inadimplemento por parte do *manceps*), ou a uma única pessoa (o que, geralmente, ocorria nas obrigações, nos períodos clássicos e pós-clássico, nas quais devedor e responsável são uma pessoa só). Para Brinz, portanto, ao lado da *obligatio rei* (como sucede no penhor, em que a coisa empenhada responde pelo débito), existia a *obligatio personae* (primitivamente, era o próprio corpo do devedor que respondia pelo débito: mais tarde, a responsabilidade se deslocou para o patrimônio do devedor),

²⁵ ALVES, José Carlos Moreira. **Direito Romano**. vol. II. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 376

abrangidas ambas num conceito único: *relação pela qual uma coisa ou uma pessoa é destinada a servir de satisfação ao credor por uma prestação*. De onde se verifica que, segundo Brinz, o elemento *responsabilidade patrimonial ou pessoal* não é eventual, nem é subordinado ao elemento *dever de prestação (debitum)* – como afirma a doutrina tradicional -, mas exatamente o oposto. Essa tese teve grande aceitação, e vários autores procuraram demonstrar que situação idêntica se verifica em outros direitos antigos (assim, por exemplo, no germânico, no assírio-babilônico, no lombardo) e no próprio direito moderno.

Nesse mesmo embalo, o autor²⁶ descreve a evolução humanitária da reparação no direito das obrigações:

Descrevendo-a [a obrigação], procurou Perozzi demonstrar que o conceito de obrigação surgiu nas relações entre as *gentes*, antes mesmo da constituição do Estado Romano [portanto a obrigação nasce das relações civilísticas]. Decorria ela, a princípio, de um delito (*delictum*), pelo qual ficava o ofensor sujeito (*obligatus*) à vingança da vítima; depois, sendo a vingança substituída, em geral, por um acordo (*pactum*) entre vítima e ofensor, no sentido de este indenizá-la pela ofensa, passou a admitir-se que a obrigação (*obligatio*) deriva de um contrato (o acordo entre vítima e ofensor). Nesses tempos primitivos, ao se celebrar o *pactum*, o ofensor oferecia à vítima um terceiro como garante de que o cumpriria. E se o ofensor não cumprisse o pactuado, o terceiro é que seria responsabilizado por isso: o *debitum*, portanto, era do ofensor; a *obligatio* (responsabilidade), do terceiro. A pouco e pouco, porém, esses dois elementos se reuniram na pessoa do ofensor, que passou, assim, a ser garante de si mesmo. Fundado o Estado Romano, e sendo a *obligatio* encarada como situação anormal em que o ofensor ficava sujeito à vingança da vítima (se esta se negasse a celebrar o *pactum*), não mais se admitiu que se criassem outros delitos que não os já existentes (o *furtum*, o *damnum iniuria datum*, a *iniuria* e os *rei bona rapta*) de que decorressem *obligationes*. O mesmo, porém, não sucede com os contratos, de que resultavam, também, *obligationes*; apenas no início do principado é que deixam de ser criados novos contratos, e a partir daí o direito romano não conhece um conceito genérico de *obligatio*, mas, sim, várias *obligationes* específicas, decorrentes dos delitos e contratos que então existiam. O conceito genérico de obrigação (*obligatio*) só iria surgir mais tarde, nos direitos pós-clássico e justinianeus, persistindo a distinção entre *obligatio* e os demais deveres jurídicos unicamente por força da tradição, pois já havia desaparecido a razão histórica da sua existência.

A análise da obrigação primitiva deixa antever que sua natureza primeva é de direito privado. Impende constatar a importância da dessa identidade uma vez que essa “discussão sobre se a obrigação de direito privado e obrigação tributária se

²⁶ Ibid., 2001, p. 377.

identificam ou diferem não é meramente acadêmica. Se há identidade, as normas de direito privado aplicam-se À obrigação tributária. Caso contrário, não se aplicam. A resposta a essa indagação é alcançada considerando-se existir, entre as obrigações de direito privado e obrigação tributária, **identidade estrutural, mas não funcional**²⁷”.

Segue o autor aduzindo: “daí decorre que, em princípio, as normas legais concernentes à obrigação de direito privado aplicam-se a obrigação tributária, exceto se, à vista da diferença funcional, a aplicação não puder ou não dever ser feita. A isso se acrescenta o óbvio: se a lei tributária contiver regras específicas (o que ocorre com frequência em vista da diferença de função), aplicam-se estas e não as de direito privado²⁸”.

E todo alegado é consubstanciado na monografia, produzida para pós-graduação, no Centro de Educação à Distância da Universidade de Brasília, de autoria de Adriana Gomes Rêgo²⁹, que assim preleciona:

“É de se reconhecer que a obrigação tributária possui estrutura semelhante, ou seja, também nela se verifica a existência de um sujeito ativo, credor, que é a Administração Tributária, um sujeito passivo, que é o devedor do tributo, um vínculo jurídico [*obligatio*] e a prestação [*debitum*]”.

Em síntese, a obrigação tributária possui a mesma constituição de uma obrigação de direito privado. Seus elementos estão presentes desde o nascimento, porém, para que haja o atributo da exigibilidade, necessário se faz lançar a obrigação, transmutando-a em crédito tributário.

Mas, em que pese à estrutura das obrigações serem semelhantes, deve se ter em mente que suas funções são distintas, pois a obrigação civil possui traços de autonomia privada e tem o fulcro de proporcionar efeitos jurídicos *inter partes*, já a obrigação tributária tem caráter de direito público, abarcando pra si princípios como a supremacia do interesse público sobre o privado, a promoção do interesse público e a indispensabilidade da arrecadação de tributos.

Neste viés, sustenta Hely Lopes Meirelles³⁰ que “No desempenho dos cargos administrativos o agente do Poder Público não tem a liberdade de procurar

²⁷ COSTA in GANDRA (coord.), op. cit., p. 217.

²⁸ Ibid., 2013, p. 217.

²⁹ RÊGO, Adriana Gomes. **A Origem do Crédito Tributário**. Brasília: UNB, 2008. p. 17.

outro objetivo, ou de dar fim diverso do prescrito em lei para a atividade. Não pode, assim, deixar de cumprir os deveres que a lei lhe impõe, nem renunciar a qualquer parcela dos poderes e prerrogativas que lhe são conferidos. Isso porque os deveres, poderes e prerrogativas não lhe são outorgados em consideração pessoal, mas sim para serem utilizados em benefício da comunidade administrada. Descumpri-los ou renunciá-los equivalerá a desconsiderar a incumbência que aceitou ao empossar-se no cargo ou função pública. Por outro lado, deixar de exercer e defender os poderes necessários à consecução dos fins sociais, que constituem a única razão de ser da autoridade pública de que é investido, importará renunciar os meios indispensáveis para atingir os objetivos da Administração”.

Inobstante a aparência estrutural entre as obrigações de cunho civil e tributário, o Código Tributário divide a obrigação em duas espécies: a obrigação principal e a acessória. O que importa constatar é que cada obrigação em específico possui uma natureza jurídica própria. A obrigação principal tem o atributo de dar alguma coisa, neste caso uma prestação pecuniária ou o tributo. No outro lado, há obrigação acessória tem cunho meramente administrativo e compõe a prestação de fazer ou não fazer algo, disciplinado em lei – em sentido amplo.

Leandro Paulsen³¹, contribui da seguinte maneira para o aludido:

As **obrigações principais** (de pagar) estão sob-reserva legal absoluta (art. 150, I, da CF e 97, V, do CTN), dependendo de lei que defina seus diversos aspectos. Assim é que tanto a instituição de tributo, como o estabelecimento da obrigação de terceiro de pagar tributo devido por outrem na condição de substituto ou de responsável e, ainda, a cominação de penalidades dependerão de tratamento legal exaustivo, não admitindo delegação ao Executivo”.

Completa a sentença informando que “as **obrigações acessórias** têm como conteúdo, por exemplo, a emissão de documentos fiscais, a elaboração e guarda de livros fiscais e a apresentação de declarações ao Fisco. Podem obrigar, ainda a simples abstenções, como quando a legislação veda ao transportador carregar mercadoria sem nota³²”

³⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 2 3. ed. / atualizada por Eurico de Andrade de Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Bule Filho, 2. tiragem atualizada até 01.98 e com a transcrição dos textos da EC n. 19, de 4.6.98 e da Lei 9.649, de 27.5.98 São Paulo: Editora Malheiros, 1998. p. 84.

³¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria dos Advogados Editora, 2014. p. 206

³² Ibid., 2014, p. 206.

Com “referência à ‘legislação tributária’ como fonte das obrigações acessórias, no art. 115 do CTN, remete à definição constante do art. 96 do CTN, que abrange os decretos e normas complementares, principalmente as instruções normativas e portarias”, afirma Leandro Paulsen³³. Ou seja, a obrigação acessória causa a mitigação do princípio da legalidade estrita no direito obrigacional tributário.

Enveredando o momento final do liame temporal da criação do crédito tributário, deve ocorrer o lançamento, instituto que deve ser explicado *a posteriori*.

2.3. LANÇAMENTO. NATUREZA JURÍDICA E EFEITOS DO LANÇAMENTO

É cediço que uma regra jurídica a qual regula ou dar efeito a algo que ocorra no mundo dos fatos possui uma descrição deste fato específico que pretende positivar. Isso dá forma a um regime jurídico, onde o dispositivo legal, quando alcançado pelo mundo concreto, irradia uma série de efeitos jurídicos a partir de seu acontecimento.

No direito tributário, a hipótese de incidência ou a norma legal que descreve o fato gerador, ao ser subsumida ao mundo real, possibilita o nascimento da obrigação tributária, cujos atributos são da incerteza, da falta de liquidez e da inexigibilidade. Para que se forme um crédito tributário, determinado em seu valor e espécie, necessário é a execução da atividade administrativa conhecida como lançamento (art. 142 do Código Tributário Nacional).

Compreende Becker³⁴, desta forma, que o lançamento é composto por várias etapas:

A fim de constatar a efetiva realização da hipótese de incidência é imprescindível a investigação e análise (quantitativa e qualitativa) dos fatos que aconteceram. Uma vez constatada a realização da hipótese de incidência, conclui-se que ocorreu a incidência infalível (automática) da regra jurídica no instante lógico posterior ao acontecimento do *último* fato que, ao acontecer, completou a integralização da hipótese de incidência.

Ou seja, é necessário cálculos, quando o imposto não determinado previamente, para o alcance exato do valor da obrigação pecuniária principal a ser paga pelo contribuinte. Portanto, ainda segundo Becker³⁵:

³³ Ibid., 2014, p. 206.

³⁴ BECKER, op. cit., p. 374.

As supra referidas investigações, análises, conversão em cifra aritmética e aplicação de alíquotas, consistem em operações que podem ser simples ou complexas e cuja natureza pode ser psicológica – material ou jurídica. O *conjunto* destas operações (investigação e análise dos fatos que realizaram a hipótese de incidência; conversão da base de cálculo em cifra aritmética; cálculo da alíquota do tributo) forma o *lançamento* ('accertamento') tributário.

Em que pese à discricionariedade dada ao procedimento de lançar o tributo, a doutrina reconhece que não há consenso no que tange a sua natureza jurídica, seu objeto e seus efeitos, relatando Becker³⁵ que:

E é o argumento mais debatido na moderna doutrina geral do Direito Tributário – diz A. D. Giannini – saber se o lançamento marca o nascimento do débito do imposto ou simplesmente determinar-lhe o montante; se e em que sentido o lançamento teria eficácia jurídica declaratória ou constitutiva; quais comportamentos ele assume em relação às várias espécies de imposto; qual seria a natureza jurídica dos atos – da administração, do contribuinte ou de ambos – que concretizam o lançamento; quais os efeitos que aqui se reúnem para o ulterior desenvolvimento da relação jurídica tributária; tudo isso é objeto de dúvidas, de incertezas, de sutis discussões.

O interstício, em via de regra, para a confecção do crédito tributário, como aduz Becker acima, é automático ou assim deveria sê-lo, uma vez que a lei possui seu atributo de respeitabilidade, querendo extrair deste consectário lógico legal o entendimento de que no plano jurídico, o nascimento do crédito tributário é instantâneo: fato gerador, obrigação tributária e crédito tributário somente devem ser seccionados para análise acadêmica ou para a praticidade da defesa, tanto para o sujeito passivo, quanto para o sujeito ativo.

Ora, toda vez que existir aquela regra jurídica criadora da anomalia, então, o *lançamento* deixa de ser simples operação psicológica, e passa a constituir uma operação de natureza *jurídica* de maior ou menor complexidade, cujo *efeito jurídico* (acrescentar a *exigibilidade* – pretensão e correlativa obrigação – ao conteúdo jurídico de uma preexistente relação jurídica que nasceu com conteúdo mínimo: direito e dever) *está condicionado* à realização dos atos psicológicos e materiais pré-disciplinados *pela regra jurídica* que, quebrando a simultaneidade no nascimento do direito e sua exigibilidade (pretensão), converteu o lançamento num fato jurídico. Então, sendo a atividade lançadora simultânea, anterior ou posterior ao pagamento do tributo, a depender do regime jurídico que

³⁵ Ibid., 2010, p. 374.

³⁶ Ibid., 2010, p. 375.

esta siga, tem o condão de criar – constituir – o crédito tributário, revestindo a obrigação tributária (essência do tributo) da formalidade necessária para sua cobrança. Por isso, o lançamento deve ser entendido como atividade do sujeito ativo que cria para o tributo condições com fulcro em sua exequibilidade³⁷.

Ocorre que, advém da informação supra o efeito constitutivo do lançamento, pois será possível rever seu procedimento, podendo então haver novo valor aritmético a ser apurado. Em contrário, tem-se a declaração de existência ou não da obrigação tributária, posto não ser possível haver a existência de meia obrigação ou $\frac{1}{4}$ (um quarto) de obrigação tributária, esta sempre nasce inteira, não aceitando reducionismos.

Porquanto, através da revisão do lançamento, é possível constatar que o erro (jurídico ou de fato) ocorrido no lançamento em nada modifica a essência da obrigação, porém reduz, aumenta o valor do crédito, ou o extingue. Já a obrigação, se constatado erro, deve haver sua extinção de maneira total. Portanto:

Depois do fato do lançamento, uma ulterior contestação não é tanto proibida quanto se toma irrelevante e isto porque fica *privada da sua força paralisadora* da realização do valor jurídico. É justamente para o atendimento de sua peculiar função que os fatos do lançamento irradiam eficácia preclusiva, porque a incerteza, isto é, o estado de contestação capaz de *paralisar* a realização dos interesses jurídicos, pode ser removido somente por intermédio de um efeito cuja validade está desvinculada de qualquer relação de convergência ou divergência com situação jurídica antecedente³⁸.

Corroborar estes argumentos a assertiva de Hugo de Britto Machado³⁹, acerca da modificação do crédito tributário e do efeito constitutivo do lançamento sobre o tributo a ser cobrado:

A obrigação tributária, vale dizer, o poder jurídico de criar o crédito tributário, não é afetada por qualquer circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade (CTN, art. 140). O crédito tributário como realidade formal pode ser afetado sem que o seja a sua substância. Assim, se na constituição do crédito tributário – vale dizer, se no procedimento administrativo de lançamento – não foi assegurada oportunidade de defesa ao sujeito passivo, o lançamento é nulo, é de nenhuma validade. Pode ocorrer, então, a anulação do crédito tributário. Não obstante, a

³⁷ Ibid., 2010, p. 379.

³⁸ Ibid., 2010, p. 381.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 176.

obrigação tributária respectiva não foi afetada. Tanto que poderá ser feito um novo lançamento e assim constituído validamente o crédito tributário respectivo.

Por fim, o lançamento tem o condão de trazer a lúmen a certeza da obrigação – estabilizando-a em um título -, sua liquidez – procedendo à apuração do valor a ser cobrado – e sua exigibilidade – tonando possível sua cobrança. No mais, o tributo lançado significa juridicamente que houve a constituição de um crédito tributário, seja porque a obrigação tributária foi alçada a categoria de crédito, ou porque aquela foi revestida de formalidades legais, ou seja, construído foi o crédito a partir do fundamento da obrigação.

2.3.1. ESPÉCIES DE LANÇAMENTO

A atividade de lançar o tributo é, segundo o artigo 142⁴⁰, *caput*, do Código Tributário Nacional, “privativamente da autoridade administrativa”. À vista disso, o agente administrativo do Fisco deve operacionalizar uma série de cálculos (tendo como base o fato gerador, a alíquota e a base de cálculo tributária) para a constituição do tributo.

Neste intento, atividade de lançar efetuada exclusivamente pelo sujeito ativo, sem participação do sujeito passivo portanto, é movida de ofício. Uma vez que tem supedâneo legal no artigo 149, I⁴¹, do Código Tributário, pois “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (I) quando a lei assim o determine” [...].

A guisa de exemplo Hugo de Britto⁴², descreve o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) e o ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) devido à [...] “Fazendas Públicas competentes para a cobrança desses impostos mantêm cadastros dos proprietários de imóveis, e com base nestes fazem, anualmente, o lançamento do imposto devido por cada um”.

Ainda nessa esteira, o autor supra⁴³, entende que “o lançamento *de ofício* pode ocorrer também em relação a qualquer tributo que, em princípio, devesse ser objeto de lançamento por declaração ou homologação, desde que o contribuinte

⁴⁰ BRASIL, op. cit.

⁴¹ BRASIL, op. cit.

⁴² BRITO, op. cit., p. 182.

⁴³ Ibid., 2014, p. 182.

obrigado a declarar ou a apurar a quantia e antecipar o pagamento se omita no cumprimento de seus deveres” [...].

Desta maneira, na hipótese de um de imposto ser lançado após a apuração das informações declaradas ou dos pagamentos homologados pelo Fisco, encontrado saldo devedor, o lançamento de ofício passa a ser subsidiário.

Já nos impostos lançados por declaração, a atividade administrativa não só depende do Fisco como também do sujeito passivo ou terceiro, segundo o comando da legislação tributária. Estes, possuindo “informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação⁴⁴” [efetivação do tributo] prestando-as à Administração para a constituição do crédito tributário.

Em entendimento claro aduz Hugo de Brito⁴⁵:

O lançamento por declaração é atividade da autoridade administrativa, com a colaboração do sujeito passivo da obrigação tributária, que lhe presta informações quanto à matéria de fato, e se completa com a notificação feita ao contribuinte, determinando o prazo que este dispõe para o pagamento do valor estabelecido. Antes da manifestação d autoridade não existe o dever de pagar. Nem muito menos o crédito tributário.

São exemplos de impostos lançados por declaração o imposto de importação, o imposto de exportação e o ITBI (Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis).

Por fim, o artigo 150⁴⁶, do Código Tributário, nos termos abaixo inaugura o lançamento por homologação:

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Em decorrência do mencionado dispositivo legal, é necessário certificar que toda a atividade aritmética não é efetuada pela Fazenda, mas pelo sujeito pagador do tributo que assim o paga de maneira antecipada. Consequentemente, verificando

⁴⁴ BRASIL, op. cit.

⁴⁵ BRITO, op. cit., p. 182. com grifo no original.

⁴⁶ BRASIL, op. cit.

a existência de tributo a ser adimplido, o sujeito passivo antecipa o pagamento antes da sua cobrança.

Malgrado os cálculos aritméticos serem efetuados pelo sujeito passivo e ocorrer à antecipação do pagamento do tributo apurado, o artigo 150, em seu §1º, também do Código Tributário, ao abordar o tema, deixa antever que este “pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”. Importando ressaltar a última parte do parágrafo em que se verifica que a homologação representa o ato de lançar perpetrado pelo Fisco.

Neste sentido, Hugo de Britto⁴⁷:

Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns tem afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido o pagamento. É certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor do tributo devido e a homologação tácita somente acontece se tiver havido o pagamento antecipado.

O ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto Sobre Serviço) são exemplos de exações lançadas através da homologação.

Sendo assim, a atividade de lançar, analisada de um viés construtivo, apresenta três espécies, desde a espécie em que não há participação do sujeito passivo a espécie em que apenas o sujeito ativo verifica a ocorrência ou não de débitos a serem adimplidos.

⁴⁷ BRITO, op. cit., p. 183.

3. SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO

A incidência do fato gerador dentro da relação-jurídica tributária permeia uma série de requisitos legais. É necessário compreender que essas regras específicas são o que dá destaque ao Direito Tributário, sobrelevando-o aos demais ramos do direito o que faz cingir seu objeto de estudo.

Sendo assim, as regras inter-relacionais tributárias pretendem fazer com que, em que pese à obrigação tributária se originar de uma relação privada, destacá-la deste ramo. Para tanto, consubstancia o art. 118⁴⁸ do CTN com a seguinte redação:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Portanto, a validade do negócio jurídico que deu origem a obrigação de pagar tributo não deve ser suscitada com fulcro na tentativa de invalidar o pagamento do tributo, nem tampouco o grau de eficácia do negócio se presta a tal tarefa.

É que o artigo 104⁴⁹ do CC, em sua redação põe desta forma os requisitos de validade do negócio jurídico:

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

Impende-se destacar que os sujeitos passivos das relações tributárias são espectralmente mais amplos do que os das relações civis. Outra regra do Código Tributário que amplia esse leque é a de que haverá incidência da norma tributária na vida regular civil, mesmo que esses atos sejam caracterizados como ilícitos. Inteligência esta extraída do já citado art. 118 do CTN.

⁴⁸ BRASIL, op. cit.

⁴⁹ BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan, 2002. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em: 01 out. 2016.

Argumenta nessa linha, Luciano Amaro⁵⁰:

A resposta, dependendo da natureza ou das características dos fatos, pode ser positiva. Desde que a situação material corresponda ao tipo descrito na norma de incidência, o tributo incide. Assim, por exemplo, o exercício de profissão (para a qual o indivíduo não esteja legalmente habilitado) não impede a incidência de tributo sobre a prestação do serviço ou sobre a renda auferida; não se tributa o descumprimento da norma legal que disciplina o exercício regular da profissão, mas o fato de executar o serviço, ou o fato da percepção de renda.

O artigo 126⁵¹ do Código Tributário Nacional dá mais especificidade, enumerando de maneira abstrata os sujeitos que ou se torna contribuinte, ou responsável pelo pagamento do tributo.

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.

O inciso I do supracitado artigo indica que a capacidade civil independe da capacidade tributária. A capacidade civil é elemento da personalidade que indica a aptidão do sujeito negocial de praticar atos da vida civil. Para esse ramo há divisão entre os incapazes, os parcialmente incapazes e as pessoas que estão totalmente habilitadas à prática dos atos civis.

Na hipótese aventada, a capacidade civil não influi na regra tributária. A título de exemplo, Ricardo Alexandre⁵² assim preleciona:

Em primeiro lugar, o CTN afirma que a capacidade tributária independe da capacidade civil das pessoas naturais. O Código Civil, em seu primeiro artigo, afirma que toda pessoa é capaz de direito e obrigações na ordem civil. Todavia, ao tratar do exercício pessoal de direito, o mesmo Código divide as pessoas em três grupos: os capazes, os absolutamente incapazes e os relativamente incapazes. Para a validade dos atos praticados pelos absolutamente incapazes, é necessário que estes estejam devidamente representados; no que

⁵⁰ AMARO, op. cit., p. 244.

⁵¹ BRASIL, op. cit.

⁵² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2014. p. 360.

concerne aos relativamente incapazes, faz-se necessário que estejam assistidos.

Para o direito tributário, a diferenciação é irrelevante. Se uma criança de dez anos de idade é proprietária de um imóvel na área urbana do Município, é contribuinte do IPTU. Se o imóvel está alugado a particulares, a criança é contribuinte do imposto de renda incidente sobre o valor dos aluguéis.

Ou seja, a idade, elemento para aferição da capacidade civil, do sujeito passivo tributária não importa para o pagamento do tributo. Isso implica que na falta de pagamento do tributo pelo incapaz civil, esse é representado por outrem a quem a lei atribua tal ônus.

Já o inciso II traz em si que toda pessoa sancionada legalmente, como o interditado, o membro excluído do quadro da Ordem dos Advogados do Brasil ou o médico que não tem a devida habilitação legal, ainda que pratiquem fato gerador durante sua atividade, ainda que esta seja irregular, deverá satisfazer obrigação tributária. Em sua obra, Sacha Calmon⁵³ trás um caso real contado nos seguintes moldes:

Cabe exemplificar com o caso real de Ramon Delgado, argentino de nascimento e de cartório, guapo senhor que se dizia psicanalista (e o era, por autodidatismo). Nesta condição montou consultório, atendeu por anos a uma seleta clientela, principalmente de mulheres. Descoberto o fato de que não era formado aqui ou alhures e de que, pois, exercia ilegalmente a clínica, sobre ele desabou a repressão penal. Mas o ISS pelo exercício de serviço tributado e o IR pela receita auferida tiveram que ser pagos.

A última análise que cabe ser feita quanto à extensão do sujeito passivo é a que se encontra no inciso III, do art. 126 do CTN. Trata o respectivo dispositivo legal de sociedade de fato ou legalmente constituída que, ao executar sua atividade empresarial, pratica fatos geradores.

O que insta constar é que para essa parte do artigo 126 a personalidade perfeita ou não constituída da pessoa jurídica não impede de que essa adimpla com suas obrigações tributárias. Ou seja, no caso da pessoa jurídica legalmente constituída seu patrimônio responde por seus encargos tributários e no caso da pessoa jurídica sem personalidade deverá seu representante solver seus débitos

⁵³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 894.

tributários, havendo verdadeira confusão de patrimônio da pessoa jurídica irregularmente formada e seu administrador.

A combinação dos textos de lei dos arts. 118 e 126 do CTN captam para a incidência tributária os sujeitos passivos que devem adimplir uma obrigação oriunda de um fato gerador, neste passo, a fusão destes artigos também alude à sobreposição do direito tributário e sua autonomia em relação aos demais ramos do direito.

3.1. CONTRIBUINTE VERSUS RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal estatui que lei complementar disciplina a instituição de regras gerais de Direito Tributário. Nesta esteira, o Código tributário Nacional, anterior a Lei Mater, foi recepcionado ao ordenamento jurídico atual como lei complementar. Dessarte, o Codex Tributário dispõe sobre o conceito do sujeito passivo em seu artigo 121 e o bifurca em contribuinte e responsável:

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

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

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

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

O contribuinte do tributo, então, será toda pessoa que possua relação de pessoalidade com o fato gerador e atue diretamente sobre seu engendramento. Em outras palavras, o sujeito passivo tributário pratica de per si a hipótese de incidência, gerando a relação jurídica tributária e atraindo para si o dever de satisfazer sua respectiva obrigação.

Para se entender o que vem a ser a hipótese de incidência tributária e como ela se comporta formalmente em relação ao contribuinte e como se liga a esse de através da sua matéria, constando disso a descrição do fato gerador, Aliomar Baleeiro⁵⁴ assim aduz:

O aspecto material da hipótese é a descrição de um fato ou situação, cuja ocorrência é necessária, mas suficiente ao nascimento da

⁵⁴ BALEIRO, op. cit., p. 723.

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, descrita da pessoa relacionada ao fato.

O conteúdo que preenche a forma da lei tributária tem aspecto descritivo e a pessoa ou sujeito chamando contribuinte atua sobre essa descrição, fazendo sobressair no mundo dos fatos o verbo apto a se ligar a uma ação que tem regulação por lei tributária.

O seja, segundo Zelme Denari⁵⁵, “Quando a situação-base ostenta natureza de fato econômico, como sucede na generalidade dos casos previstos na Constituição (v. g., importação e exportação de mercadorias, industrialização e fornecimento de bens ou serviços, disponibilidade de bens ou rendas etc.), o legislador ordinário não tem alternativas, pois só pode qualificar como contribuinte o operador econômico que realiza o pressuposto tributário.”

Mais ainda, finaliza o mencionado autor prelecionando que: “Agora, quando a situação-base ostenta a natureza de ato jurídico – vale dizer, quando relevante para o Direito Tributário não é a *intentio facti*, mas a *intentio juris*, como se dá com os impostos que gravam as transmissões imobiliárias e as transações imobiliárias (v.g., ITIV e IOF) -, o legislador ordinário poderá qualificar como contribuinte qualquer das partes envolvidas na relação jurídica, pois a ambas são partícipes do ato jurídico bilateral. Os arts. 42 e 46 do CTN nos dão sugestivos exemplos da opção que pode ser feita pelo legislador ordinário para identificação do contribuinte nesta detida hipótese⁵⁶.”

Em outro giro, o inciso II do art. 121 do CTN aduz sobre os demais responsáveis, agora em estrito senso, que têm o dever de adimplir uma obrigação tributária. O critério do código aqui escolhido é o de exclusão, pois a pessoa que não praticou de forma pessoal e direta o fato gerador deve ser classificada como responsável.

Não obstante a falta de imediatividade entre o sujeito e o fato gerador, é possível enxergar aí a figura do responsável indireto, ou aquele que por lei contribui para a formação do fato gerador de maneira na finalística mas teleológica, tendo então uma obrigação de meio, partindo da hipótese que é fio condutor para se chegar à constituição perfeita do fato gerador.

⁵⁵ DENARI in GANDRA, op. cit., p. 199.

⁵⁶ Ibid., 2013, p. 199.

Hugo de Brito Machado⁵⁷ assim aduz sobre a figura do responsável indireto:

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação *pessoal e direta*, pois assim sendo configurada está 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.

Não só a doutrina como também a lei afirma a mediaticidade da participação do responsável tributário indireto na formação do fato gerador, bem como o adimplemento do crédito tributário dele advindo, como demonstra a redação do art. 128 do CTN, *ipsis litteris*: Sem prejuízo do disposto neste Capítulo a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Em seu livro, Sacha Calmon⁵⁸ assim interpreta o art. 128 de CTN:

O art. 128 reporta-se aos dois tipos de responsabilidade conhecidos pelo CTN:

A) a responsabilidade superveniente de terceira pessoa por fato gerador alheio (a chamada responsabilidade por transferência noticiada por Rubens Gomes de Souza);

B) a responsabilidade por substituição, quando o dever de contribuir é imputado diretamente pela lei a uma pessoa não envolvida com o fato gerador, mas que mantém com o “substituído” relações que lhe permitem ressarcir-se da substituição. Tirante uma única hipótese regida pelo CTN, como veremos adiante, a responsabilidade por substituição é mais encontrada na lei federal, estadual e municipal observada os requisitos do art. 128 do CTN. Ao revés, as diversas modalidades de responsabilidade por transferência encontram no CTN descrição mais minudente, merecendo todo um capítulo do Código.

A análise conjunta de que se tem dos arts. 121 e 128, ambos do Código Tributário, é de que o pagamento dos tributos são feitos diretamente pelo contribuinte ou indiretamente pelo responsável que, instituído em lei, pode restar como devedor de tributo de modo sucessório, por solidariedade ou substituição.

⁵⁷ BRITO, op. cit., p. 154.

⁵⁸ COELHO, op. cit., p. 897.

3.2. O TERCEIRO RESPONSÁVEL NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O direito tributário, *ius potestas* invasor do patrimônio privado, por sua regulação de atividade estatal, deve ser balizado pelo princípio da legalidade, posto que se pretenda dar segurança jurídica em um Estado de Direito o qual, igualmente, tutela os direitos fundamentais.

Portanto, a matéria que condiciona o adimplemento de tributo por um terceiro responsável deve ser tratada por lei em sentido estrito. Neste caso, a lei complementar, o Código Tributário Nacional que, em seu artigo 134, consigna quem são os terceiros responsáveis:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
 - II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
 - III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
 - IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
 - V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
 - VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
 - VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
- Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

O *caput* do artigo acima demonstra que são dois requisitos que são levados em conta para a ampliação do polo passivo de uma relação jurídica tributária. Primeiro, o contribuinte principal do tributo deve ter insuficiência de bens para seu pagamento e, em segundo, o responsável deve ter dado causa ao não pagamento do tributo o qual adveio de sua omissão, ou seja, de um *non facere*. Ressalte-se que as hipóteses são cumulativas.

Em sua tese de mestrado, produzia pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Andréa Darzé⁵⁹ entende que “A simples leitura do presente dispositivo legal revela serem dois os requisitos para a imputação da responsabilidade tributária

⁵⁹ DARZÉ, André Medrado. **Responsabilidade Tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: PUC, 2009.

aos agentes que discrimina: i. intervenção ou omissão de um dever que lhes compete e ii. Impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação do contribuinte.”

Nesse mesmo sentido ainda aduz que “A relação de causa e efeito entre a comissão ou omissão do responsável e o não pagamento do tributo deve estar presente para que se legitime a imputação de dever tributário aos sujeitos arrolados no art. 134. Não configurado o nexo causal e ter-se-á responsabilização arbitrária.”

Após a configuração do nexo causal entre omissão do terceiro e a falta de pagamento pelo contribuinte principal dado a insuficiência de seu patrimônio, o laço que deve prender o omissor com o contribuinte insolvente, segundo a disposição do artigo 134, é de solidariedade.

Porém, a hipótese de responsabilidade aventada no *caput* daquele respectivo artigo é de subsidiariedade. Em verdadeira instauração de procedimento para pagamento de tributo pelas pessoas elencadas em seus incisos, a cabeça do artigo primeiro manda que seja executado os bens do responsável principal, “havendo impossibilidade de exigência de cumprimento”, leia-se falta de bens para o pagamento do tributo: deve ser averiguado se tal ausência foi gerada pelo terceiro representante legal.

Assim, resta expressado implicitamente nas linhas do art. 134 um benefício de ordem só visto e cabível, ao menos no direito tributário brasileiro - por força do art. 124, parágrafo único, do CTN – nos casos de responsabilidade subsidiária.

Jurisprudência⁶⁰ do Superior Tribunal de Justiça, originada da 1ª TURMA, rel. Min. Luiz Fux, aduzindo sobre o tema da pessoalidade no *caput* do art. 135, teceu as seguintes palavras sobre a responsabilidade subsidiária do art. 134:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A INEXISTÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA SOCIEDADE EXECUTADA NOS ENDEREÇOS INDICADOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. A responsabilidade pessoal do sócio funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal e seus

⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - REsp: 1104064 RS 2008/0246946-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 02/12/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/12/2010 (sem grifo original)

consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrada que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. (Resp 1101728/SP, sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 23/03/2009)

6. Não obstante, e aqui reside o cerne da presente controvérsia, verifica-se que o Juízo singular, deferindo o pedido de redirecionamento da execução por dissolução irregular da empresa executada, não se manifestou acerca da recusa, pela Fazenda Estadual, do bem imóvel nomeado à penhora pela sociedade executada, **o que deu ensejo à insurgência dos recorrentes, no sentido da inoccorrência da necessária comprovação, pela exequente, da insuficiência dos bens da empresa para garantir a execução, o que, a priori, impediria a deflagração da responsabilidade do ex-sócio, porquanto milita a seu favor a regra de que os bens da sociedade executada hão que ser executados em primeiro lugar, haja vista tratar-se de responsabilidade subsidiária**; por isso que a referida decisão seria nula, bem como todos os atos subsequentes.

11. Doutrina abalizada diferencia a responsabilidade pessoal da subsidiária, no sentido de que: "Efeitos da responsabilidade tributária: Quanto aos efeitos podemos ter: (...) - pessoalidade. b) responsabilidade pessoal, quando é exclusiva, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à responsabilidade integral do terceiro em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte (art. 130, 131, 132, 133, I e 135); - **subsidiariedade. c) responsabilidade subsidiária, quando se tenha de exigir primeiramente do contribuinte e, apenas no caso de frustração, do responsável (art. 133, II, 134);**" (Leandro Paulsen, in Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado, 10ª ed., p. 922)[...]

12. **A responsabilidade por subsidiariedade resta conjurada e, por conseguinte, o benefício de ordem que lhe é característico** (artigo 4º, § 3º, da Lei 6.830/80), o qual é inextensível às hipóteses em que o Código Tributário Nacional ou o legislador ordinário estabelece responsabilidade pessoal do terceiro (consectariamente, excluindo a do próprio contribuinte), em razão do princípio da especialidade (lex specialis derogat generalis), máxime à luz da Lei de Execução Fiscal encarta normas aplicáveis também à cobrança de dívidas não-tributárias.

15. Recurso especial desprovido.

Também no mesmo sentido da jurisprudência do egrégio tribunal extraordinário, noticiada acima, se manifesta a Procuradoria da Fazenda Nacional em parecer⁶¹ pelo qual "A tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio

⁶¹ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Trata-se de consulta da PGFN, a respeito da natureza da responsabilidade tributária dos administradores - sócios ou não - das sociedades limitadas e das sociedades anônimas, derivada da aplicação do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Parecer nº 5, de 15 de janeiro de 2009. Relator: Anselmo Henrique Cordeiro Lopes.

– peca por ler implícito no art. 135 do CTN à condição de “*impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*” (pessoa jurídica), condição esta que só está expressa no art. 134 do CTN, que, de fato, instituiu responsabilidade subsidiária para as pessoas ali descritas.”

É cediço então que o artigo 134 traz um elenco de terceiros responsáveis que deverão pagar uma obrigação tributária se por sua culpa influenciaram na falta de bens do contribuinte para o não pagamento do tributo. E que tal enredamento, no polo passivo da relação tributária, será de maneira subsidiariamente alocada.

3.3. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O artigo de lei que versa esse subtítulo prescreve em seu bojo um elenco de pessoas – desde as já mencionadas no artigo 134, aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – que serão pessoalmente responsáveis por obrigação tributária que deu causa, através da averiguação de dolo, por ter agido com excesso de poderes, infração a lei, ao contrato social ou estatuto.

Sendo assim, os tributos gerados em consonância com o art. 135 devem ser adimplidos exclusivamente pela pessoa do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado é que “realmente, a melhor interpretação do disposto no art. 135 do C.T.N. é de que o ato que constitui infração à lei, ou ao contrato, ou aos estatutos, ou praticado com excesso de poderes deve também conter em si, além do aspecto infração, todos os elementos de um fato gerador, por cujo tributo o diretor será pessoal responsabilizado. Essa responsabilização alcança, pois, apenas os atos que, além de infringirem a lei, contrato, ou se revestirem de excesso de poderes, contenham um fato gerador⁶²”.

Em uma sociedade de ações, em sentido amplo, cabe frisar que sua constituição perpassa por um número mínimo de sócios. Esses, por sua vez, nem sempre têm poder de mando dentro da sociedade ou agem de modo a administrar seu patrimônio. Em verdade, existem verdadeiros sócios que somente investem seu

Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/552009>> Acesso em: 05 out. 2016.

⁶² LIMBORÇO, Lauro. Responsabilidade Tributária dos Diretores e Gerentes. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, n. 30, p. 186-202, 1984. p. 189.

patrimônio para abertura da sociedade. São esses sócios que não estão alcançados pela regra do art. 135, caput.

O alcance da regra é sobre o administrador de bens da sociedade, ou seja, é o sócio-gerente, diretor ou representante que de algum modo contribui, administrando o patrimônio social, para que esta desenvolva a atividade para qual foi destinada sua constituição.

Assevera Hugo de Brito Machado⁶³ que:

“A simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do artigo 135, III do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isso a lei fala em diretores gerentes e representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta. Também não basta ser diretor, ou gerente ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.”

Razão outra que não leva o enquadramento do sócio, nas condições colocadas pelo art. 135, ao dever de pagamento de obrigação tributária é o mero inadimplemento do tributo.

O mero inadimplemento do tributo não deve ser entendido como fator condicionante do redirecionamento do pagamento do crédito tributário as pessoas elencadas no art. 135, III, do CTN. A convivência de uma sociedade em uma economia de mercado faz surgir, para esta, fatores externos, muitas vezes imprevistos, que acabam por impedir o pagamento do tributo pela sociedade - ou risco da atividade empresarial:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESSUPOSTOS DE VIABILIDADE. 1. Para que se viabilize o redirecionamento da execução é indispensável que a respectiva petição descreva, como causa para redirecionar, uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado. Pode-se admitir que a efetiva configuração da responsabilidade e a produção da respectiva prova venham compor o objeto de embargos do novo executado. O que não se admite - e enseja desde logo o indeferimento da pretensão - é que o redirecionamento tenha como causa de pedir uma situação que, nem em tese, acarreta a responsabilidade subsidiária do terceiro requerido. 2. **Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de**

⁶³ BRITO, op. cit., p. 164.

pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não configuram, por si sós, nem em tese, situações que acarretam a responsabilidade subsidiária dos sócios 3. A ofensa à lei, que pode ensejar a responsabilidade do sócio, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a que tem relação direta com a obrigação tributária objeto da execução. Não se enquadra nessa hipótese o descumprimento do dever legal do administrador de requerer a autofalência (art. 8º do Decreto-lei nº 7661/45). 4. Recurso Especial improvido⁶⁴

Em seu comentário sobre o artigo 135, Betina Treiger Gruppenmacher⁶⁵ assevera que “a responsabilização pessoal dos sócios” e administradores e a sua inclusão no polo passivo da relação processual, só é admissível após procedimento administrativo em que se comprove a sua atuação dolosa, com identificação dos possíveis responsáveis pela prática do ilícito e a demonstração, inclusive, de que obtiveram vantagem pessoal com a inadimplência.

Ainda em continuação de seu raciocínio: “a simples falta de recolhimento do tributo não autoriza a responsabilização pessoal do sócio e do administrador por débitos tributários da empresa. A Autoridade Fazendária deve demonstrar – de forma inequívoca -, a prática intencional tendente ao não recolhimento ou à redução do tributo devido para, após, inseri-los na condição de sujeito passivo da obrigação tributária.”⁶⁶

Por fim, o artigo em comento será objeto de maior estudo em tópico próprio, uma vez que ele fundamenta o redirecionamento para o sócio gerente do processo de execução fiscal.

3.4. INSTITUTO DO REDIRECIONAMENTO E O ENUNCIADO SUMULAR Nº 435/STJ

O redirecionamento é instituído específico do direito tributário e é utilizado, comumente, pelas Autoridades Fazendárias, na execução fiscal. Tal instrumento

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 512.688, 1ª Turma, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, datado de 30/08/2004; Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.160.981, 1ª Turma, de relatoria do Ministro Luiz Fux, datado de 23/03/2010; Embargos de Divergência do Recurso Especial nº 260.107, 1ª Seção, de relatoria do Ministro José Delgado, datado de 19/04/2004; Recurso Especial nº 1.339.565, 2ª Turma, Ministro Relator Herman Benjamin, datado de 24/09/2012.

⁶⁵ GRILLO, F. A.; SILVA, R. S. D'A. R. da S. (coord.). **Código Tributário Nacional Anotado**. Curitiba: ESA/PA, 2014. p. 379.

⁶⁶ Ibid., 2014, p. 378

visa à ampliação do polo passivo da demanda, objetivando uma maior captação dos recursos públicos via Poder Judiciário.

De modo que, se primeiramente instaura-se um executivo fiscal em face do contribuinte-sociedade, é possível redirecionar, com base no art. 135 do CTN, a execução para o sócio, que possua função de administrar bens. Essa técnica substitui a desconsideração da personalidade jurídica, já que não se perfaz a retirada do véu da ficção jurídica, assim exprime seu pensamento o mestre Daniel Freire Carvalho⁶⁷:

Assim que, a despeito da suposta similaridade de resultados alcançados, já que a intenção é sempre a mesma, atingir patrimônio do sócio ou administrador e fazê-los responder por dívidas contraídas pela sociedade, há notável e importante diferença entre elas, colocando-as em planos completamente distintos. Enquanto a responsabilização tributária de terceiros exige a comprovação de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, a desconsideração da personalidade jurídica é reconhecível somente em razão da comprovação de eventos de maior gravidade, tais como, o desvio de finalidade da sociedade ou a confusão patrimonial.

E o mesmo autor segue, citando Marçal Justen Filho⁶⁸: [ele] “posiciona-se no sentido de que a regra prevista pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional tratar-se-ia de *‘uma hipótese de flexibilização da autonomia da pessoa jurídica, mas não necessariamente da aplicação da doutrina da desconsideração’*.”

À vista disso, o redirecionamento é a ferramenta que transfere a responsabilidade do adimplemento da obrigação tributária para o sócio responsável em virtude de cometimento de fato ilícito. Pois vale destacar que a súmula nº 435/STJ⁶⁹ com sua redação transforma o ilícito da dissolução regular da empresa em fato jurídico presuntivo para redirecionamento da execução fiscal.

Para explicar de forma clara o que ocorre ao se constituir o fato ilícito da dissolução irregular da empresa e o amálgama jurídico que prende as

⁶⁷ CARVALHO, Daniel Freire. **Prescrição Intercorrente e o Responsável Tributário**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

⁶⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 112.

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Súmula no 435 Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=64>> Acesso em: 15 out. 2016.

responsabilidades de pagar o tributo tanto do contribuinte quanto do sócio responsável, ambos em polo processual passivo, o parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009⁷⁰ sustenta que:

Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico – produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a “infração de lei” prevista no caput do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento duma obrigação é fato lícito; a outra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescriptor à obrigação tributária stricto sensu. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo nexo de adimplemento: o pagamento duma extingue a outra.

Essa dualidade de obrigações surge da diferença originária das obrigações tributárias e seu respectivo dever de pagamento: a obrigação do contribuinte e seu dever de pagamento advém de um fato gerador praticado de modo lícito para a manutenção da atividade empresarial da sociedade; já a obrigação do terceiro responsável e seu dever de pagamento tem origem em um fato ilícito – a dissolução irregular da empresa (art. 134, VII, CTN; art. 4º, LEF; art. 10, Decreto nº 3.708/19; arts. 50, 1.052 e 1.080, todos do CC) – que é superveniente ao ato jurídico que originou a responsabilidade do contribuinte.

O que resta é que há solidariedade das obrigações, já que “o mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fáctico do tributo, todavia, não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. **Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo**⁷¹.”

Sendo assim, a súmula faz presumir a dissolução irregular da pessoa jurídica, tendo o devedor principal e o sócio redirecionado obrigações solidárias distintas para com o Fisco, o que faz incidir a regra do art. 125 do CTN para as obrigações solidárias de cunho tributário.

⁷⁰ BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. op. cit., 21.

⁷¹ DARZÉ, op. cit., p 215.

Então, a presunção se fundamenta em matéria de lei, que institui dever do responsável de comunicar aos órgãos competentes o fechamento da atividade empresarial, uma vez que, para tanto, seria necessário à quitação dos créditos tributários com as Fazendas Públicas. Exercício em contrário prova de per si a tentativa do sócio de escapar do Fisco, gerando o dever de prova em contrário para aquele.

Por fim, cabe salientar que a certidão do meirinho que constata o fim da atividade empresarial *in loco* como igualmente o fechamento do estabelecimento empresarial é prova bastante para fundamentar o pedido de redirecionamento com base na súmula nº 435/STJ⁷².

⁷² TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. **CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A INEXISTÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA SOCIEDADE EXECUTADA NOS ENDEREÇOS INDICADOS.** RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 719.350/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 21/02/2011) Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/390498034/andamento-do-processo-n-2011-0020976-2-recurso-especial-03-10-2016-do-stj>> Acesso em: 15 out. 2016 sem grifo no original

4. PRESCRIÇÃO

Os fatos jurídicos são conceitos abstratos retirados do mundo concreto, passando por um processo de qualificação ou de gradualização, alcançando o sua positivação. Não é sem relevância que a expressão, aparentemente contraditória – uma vez que fato leva ao juízo de algo concreto e jurídico, ao menos no ramo da civil law, implica em algo dedutivo-abstrato – indica que uma partícula do mundo objetivo foi transferida para o mundo regulador do direito.

Ao se falar em fato jurídico tem-se em mente, outrossim, que no momento que este ocorre, o mundo do direito, de maneira à apriorística, reservou efeitos jurídicos pelos os quais se faz constituir, extinguir ou criar direitos.

“De modo que o fato jurídico *stricto sensu* seria o acontecimento independente da vontade humana que produz efeitos jurídicos, criando, modificando ou extinguindo direitos”, segundo Maria Helena Diniz⁷³.

Então, elencou o legislador, de maneira esparsa por toda legislação pátria, uma série de fatos que influenciam na regulação das relações jurídicas. Então, “sobreleva em importância o *decorso do tempo*, principalmente no que concerne a prescrição e à decadência, dada a enorme influência que exercem nas relações jurídicas, no que diz respeito à aquisição e à extinção dos direito [...] ⁷⁴.”

Sendo a prescrição tão fundamental no direito, pois seus efeitos é que controlam as situações jurídicas existentes, tem-se entendido que este instituto encerra, em nível basilar, a segurança e justiça no mundo jurídico e seu espraiamento no mundo real.

Em um Estado que se ergue e possui seus contornos estabelecidos pela norma jurídica, à pedra de toque que estabelece a permanência deste ente abstrato é a estabilidade que deve possuir as relações jurídicas, só conseguidas através da segurança.

Por outro lado, não havendo o critério de justiça nessas mesmas relações que se pretendem estável, não haveria abertura do sistema que nutre o Estado, fazendo que este sucumba. Quer-se dizer, que a virtude da Justiça possui em sua essência a busca sempre de critérios de proporcionalidade para que os direitos e

⁷³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 428.

⁷⁴ DINIZ, op. cit., p. 430.

deveres dos sujeitos relacionais sejam satisfatoriamente distribuídos, para tanto se faz necessário à abertura do sistema jurídico.

Desta forma, segundo Canotilho⁷⁵, “o indivíduo tem como direito” poder confiar em que aos seus atos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses atos jurídicos deixados pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico [...]

Em relação ao critério de justiça estabelece Luís Roberto Barroso⁷⁶ que “a doutrina pós-positivista se inspira na revalorização da razão prática, na teoria da justiça e na legitimação democrática. Nesse contexto, busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral da Constituição e das leis, mas sem recorrer a categorias metafísicas. No conjunto de ideias ricas e heterogêneas que procuram abrigo nesse paradigma em construção, incluem-se a reentronização dos valores na interpretação jurídica, com o reconhecimento de normatividade aos princípios e de sua diferença qualitativa em relação às regras; a reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica; a formação de uma nova hermenêutica; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre a dignidade da pessoa humana. Nesse ambiente, promove-se uma reaproximação entre o Direito e a ética.”

Por fim, a prescrição é o elemento jurídico que se apropria do fato-tempo para designar o nascimento, a mutação e a morte dos direitos, com fulcro na estabilidade das relações jurídicas e sobre um fundo criterioso de justiça.

4.1. ELEMENTOS DA PRESCRIÇÃO.

A relação entre a prescrição e a temporalidade do direito liga aquele instituto aos direitos subjetivos patrimoniais. Primeiramente, somente o patrimônio, por ser de índole disponível, possui tal tratamento. E neste passo, somente quando um direito

⁷⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e Teoria da Constituição. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003.

⁷⁶ BARROSO, Luís Roberto. Grandes Transformações do Direito Contemporâneo e o Pensamento de Robert Alexy. In: Congresso Brasil-Alemanha de Teoria do Direito e Direito Constitucional: Conceito e Aplicação do Direito em Robert Alexy, 2014, Belo Horizonte, Minas Gerais: UFMG.

subjetivo é infringido então surge à possibilidade de reparação ou prestação pecuniária relacionada a tal ilícito.

Lado oposto, os direitos subjetivos advindos da personalidade, como os de identidade ou de imagem, quando infringidos, possuem garantia de reparação imprescritível; e somente o direito de reparação pecuniária exsurgido desta infração é que possui prazo estabelecido em lei, então ocorrendo o fenômeno da prescrição, como aduzem Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald⁷⁷ que:

Relacione-se a prescrição, obviamente, com os direitos subjetivos patrimoniais, em face da possibilidade de sua violação. Não se olvide que os direitos subjetivos extrapatrimoniais (como, por exemplo, a honra e a privacidade) são imprescritíveis, não havendo prazo para que sejam exigidos. Ilustrativamente, não há prazo para que se pretenda reparação pecuniária pelo dano sofrido.

Pois, ainda em continuação, nas palavras dos autores, “fixadas essas premissas, é de se estabelecer uma correlação entre a prescrição e os direitos subjetivos patrimoniais. É que, resgatando a lição imorredoura do Professor ANGELO AMORIM FILHO, em texto escrito na década de 1960 e até hoje de indiscutível excelência, somente estão submetidos aos prazos prescricionais os direitos subjetivos patrimoniais – isto é, aqueles que conferem ao titular uma *pretensão* de exigir de alguém um determinado comportamento. São aqueles direitos que permitem ao seu titular exigir de outrem um determinado comportamento, apreciável economicamente. [...] Um exemplo esclarecedor pode ser lembrado com o direito de crédito: caso o devedor, espontaneamente, não honre a obrigação, poderá o credor exigir o pagamento, exercendo a sua pretensão.”⁷⁸

Destarte, impende-se constatar que os elementos da prescrição perfazem-se na existência de uma pretensão nascida de um ilícito cometido a um direito subjetivo; que haja a inércia do titular da pretensão em exercê-la pelo meio adequado; a procrastinação dessa inércia durante lapso de tempo razoável; e algum fato ou ato que a lei fixe como causa impeditiva, suspensiva ou interruptiva do prazo prescricional.⁷⁹

⁷⁷ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil:** parte geral da LINDB, vol. I, 13. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Atlas, 2015. p. 618.

⁷⁸ Ibid., 2015, p. 617-618.

⁷⁹ Ibid., 2015, p. 620.

4.2. LAPSO TEMPORAL DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução nos dias atuais tem como fim a perseguição de bens do executado para satisfação de uma pretensão resistida de um direito de crédito, advindo do obste a satisfação de um direito subjetivo prestacional, nesse caso, o direito de crédito da pessoa jurídica de direito público, representada por seu órgão – Fazenda – no Poder Judiciário.

O que ocorre então, com fundamento na Constituição – art. 5º, inc. XXXV – é a formação de executivo fiscal na tentativa forçada por meio judicial de extrair do patrimônio do devedor do crédito tributário a quantia bastante para quitação de sua obrigação tributária junto ao Fisco. Sendo assim, o pedido principal da tal atividade é a satisfação de obrigação, o que significa dizer que enquanto a Fazenda estiver à procura de bens para executar, esta não estará em inércia em face do objeto de sua pretensão – satisfação de crédito tributário.

Obviamente, o objetivo da execução não é a produção de uma decisão que *certifique* uma situação jurídica, próprio que é da atividade jurisdicional de conhecimento. O mérito da execução é a efetivação/realização/satisfação de um direito a uma prestação (de fazer, não fazer ou dar) certificado em um título executivo. Essa é a pretensão executiva. A demanda executiva compõe-se do *pedido/objeto* (realização/efetivação/satisfação da prestação) e da causa de pedir (direito a uma prestação).⁸⁰

Ou seja, ainda nesse diapasão, alude o ilustre professor baiano⁸¹:

Na execução, a parte demandante *pede* que seja satisfeito seu crédito; o acolhimento do pedido consiste na expropriação de bens do executado, com a consequente entrega do dinheiro ao exequente, satisfazendo-se assim seu crédito e sua própria pretensão. O que o exequente pretende é ter seu crédito satisfeito. É isso que ele pede. Satisfeito o crédito do exequente, restou acolhido o seu pedido. Enfim, o *mérito*, na execução, é *atendido* com a satisfação do crédito.

Como a atividade executiva em si e seus efeitos não podem permanecer no ordenamento jurídico por tempo indeterminado, o que contrariaria a segurança

⁸⁰ BRAGA, Paula Sarno. et al. **Curso de Direito Processual Civil: execução**. vol. V, 5. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2013. p. 43.

⁸¹ Ibid., 2013, p. 44.

jurídica e os critérios de justiça nas relações jurídicas, necessário se faz o estabelecimento de lapso temporal prescritivo para o fim da demanda que procuração por satisfação do direito em exequendo.

O artigo 174, caput dispõe que o direito da Fazenda para ingressar com “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva [do crédito tributário]”. Ou seja, a partir da constituição definitiva do crédito tributário, é dado a Fazenda o direito de ingressar com ação de execução, com a devida Certidão de Dívida Ativa, em face de devedor de crédito público.

No que tange a prescrição processual, está se interrompe pelo prazo, segundo o inciso I, do já mencionado artigo do CTN, a partir da do “despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”. Tal dispositivo dá margem à renovação do prazo prescricional, agora intercorrente, visto que esse lapso corre agora na seara processual.

Para averiguação de tal lapso prescritivo, pode o juiz, *ex officio*, depois de ouvidas as partes, decretar a prescrição do crédito tributário, extinguindo em uma só decisão, o processo e seu plano de fundo pelo qual se sustenta – o direito material a um crédito. Isto ocorre a partir do disposto no artigo 40⁸², da Lei de Execuções Fiscais; é o que disciplina a ementa do egrégio Superior Tribunal de Justiça a seguir colacionada:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO. DIREITO PATRIMONIAL. POSSIBILIDADE, A PARTIR DA LEI 11.051/2004”.

⁸² Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)

1. A jurisprudência do STJ sempre foi no sentido de que "o reconhecimento da prescrição nos processos executivos fiscais, por envolver direito patrimonial, não pode ser feita de ofício pelo juiz, ante a vedação prevista no artigo 219, parágrafo 5º, do Código de Processo Civil" (RESP 655.174/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 09.05.2005).
2. **Ocorre que o atual parágrafo 4º do artigo 40 da LEF (Lei 6.830/80), acrescentado pela Lei 11.051, de 30.12.2004 (artigo 6º), viabiliza a decretação da prescrição intercorrente por iniciativa judicial, com a única condição de ser previamente ouvida a Fazenda Pública, permitindo-lhe arguir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional. Tratando-se de norma de natureza processual, tem aplicação imediata, alcançando inclusive os processos em curso, cabendo ao juiz da execução decidir a respeito da sua incidência à hipótese dos autos.**
3. Recurso especial a que se dá provimento.⁸³ (REsp 873.271/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, julgado em 06.03.2007, DJ 22.03.2007 página 309)

Ponto fulcral para o estabelecimento de dado ponto de partida para constatação da prescrição intercorrente no âmbito das execuções fiscais foi à criação do enunciado sumular nº 314, do STJ⁸⁴ pelo qual, *ipsis litteris*, “em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”. Dessa forma, somente da falta de bens penhoráveis ou da não busca deste por inércia da Fazenda Pública é que se passa a contar, através de decisão constante em processo, o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

Item sumular do também egrégio Superior Tribunal de Justiça, de nº 106⁸⁵, corrobora a tese de que somente se passa a contar o prazo prescricional intercorrente a partir de desídia do Fisco para encontrar bens passíveis de excussão. Ou seja, “proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência”.

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 873.271/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, julgado em 06.03.2007, DJ 22.03.2007 página 309. sem grifo no original.

⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Súmula nº 314. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas/2011_25_capSumula314.pdf> Acesso em: 15 out. 2016.

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Súmula nº 106. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf> Acesso em: 15 out. 2016.

Tudo em homenagem ao elemento subjetivo da prescrição que indica que somente a inércia e a permanência desta na procura de bens penhoráveis é que dar azo ao início de contagem do prazo prescrição.

Nesta esteira, Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald⁸⁶ afirmam que “a prescrição intercorrente é verificada pela inércia continuada e ininterrupta do autor do processo já iniciado, durante um tempo suficiente para a ocorrência da própria perda de pretensão. De modo evidente, havendo andamento regular e normal do processo, não haverá a prescrição intercorrente.”

Em síntese, a busca por bens não pode ser arguida como matéria fática altamente influente para a contabilização do início do prazo prescricional, ao contrário, a procura por bens, como já informado, indica que a Fazenda, além de seu dever institucional de perquirir a satisfação de seus créditos, honra com seu dever processual, advindo do objeto da execução, ao procurar por bens penhoráveis, não podendo então ser penalizada por tal *animus*.

4.3. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL DO REDIRECIONAMENTO, DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA: TEORIA DA *ACTIO NATA*

O instrumento processual-tributário do redirecionamento tem como objetivo a ampliação do polo passivo da demanda executiva judicial-fiscal, a fim de que não só o devedor principal, mas como também o terceiro responsável pelo ilícito da dissolução irregular seja conduzido à lide para pagamento do crédito tributário.

Osasseguramentos jurisprudenciais do STJ lançavam mão de tal estratégia de recuperação de créditos fiscais a partir do momento em que a Fazenda Pública inscrevia em CDA de maneira arbitrária o nome do sócio responsável, deduzindo-se que o mero inadimplemento consistia em infração a lei, deixando uma prova negativa ou presunção *juris tantum* em desfavor do sócio executado:

PROCESSO CIVIL RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ARTIGO 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE.

⁸⁶ FARIAS; ROSENVALD, op. cit., p. 636.

MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. (...) 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no artigo 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 – Presidência/STJ”.⁸⁷

TRIBUTÁRIO RESPONSABILIDADE. PESSOAL DO SÓCIOGERENTE. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEVIDOS PELA SOCIEDADE.

Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária resultante de atos praticados com infração à lei e quem deixa de recolher tributos devidos pela sociedade comete infração à lei.

Recurso improvido.⁸⁸

O modelo de jurisprudência colacionada retira do processo moderno sua fundação, qual seja o devido processo legal e faz com que o Estado transfira para o acusado o ônus que deveria ser seu, seguindo a proteção dos direitos fundamentais do cidadão.

Tais decisões vetustas, tomadas de forma reiteradas, tiveram como premissa fática a inadimplência do crédito tributário, devendo então o prazo prescricional do processo escoar, tanto para o contribuinte quanto para o responsável, de maneira igual. Essa é a demonstração do princípio da *actio nata* que, segundo Orlando Gomes,⁸⁹ “o prazo prescricional corre a partir do momento em que o credor pode lançar mão da pretensão, se necessário, por uma ação em juízo”.

Ocorre que, tal parâmetro fático se torna inviável para explicar o redirecionamento com base na súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça. É que sua premissa fática inaugura um redirecionamento baseado nesse na dissolução irregular da empresa, e não mais a mera infração a lei.

Sendo assim, não havendo a mesma disposição de fatos em relação à solução que deve ser dada, quebra-se o brocardo jurídico “*ubi eadem ratio ibi eadem*

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Seção, DJ 25.03.09.

⁸⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 203.878/RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, 1ª. Turma, Brasília, DJ 21.06.1999.

⁸⁹ GOMES, Orlando. “Introdução do Direito Civil”. Rio de Janeiro: Forense. p. 499

legis dispositio” – onde existe a mesma razão, aí se aplica o mesmo dispositivo legal.

Porém, não obstante as diferentes razões de decidir, o tribunal extraordinário ainda mantém o entendimento de que se deve contar o prazo prescricional de maneira igual para ambos participantes do polo passivo, senão vejamos:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. FUNGIBILIDADE. RECEBIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL. **EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA SÓCIO S. PRESCRIÇÃO.** PEDIDO. REDIRECIONAMENTO POSTERIOR AO QUINQUÍDEO. **PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE** CONFIGURADA. INCIDÊNCIA. ART. 174 DO CTN . INAPLICABILIDADE. TEORIA DA "ACTIO NATA." 1. A fungibilidade recursal autoriza o recebimento dos embargos declaratórios como agravo regimental tendo em vista sua nítida pretensão infringente. 2.O **redirecionamento da execução** contra o **sócio** deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830 /80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN , de modo a não tornar imprescritível a dívida **fiscal** (Precedentes : REsp n.º 205.887 , DJU de 01/08/2005; REsp n.º 736.030, DJU de 20/06/2005; AgRg no REsp n.º 445.658 , DJU de 16.05.2005; AgRg no Ag n.º 541.255, DJU de 11/04/2005). 3. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a **prescrição** em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a **prescrição intercorrente** inclusive para os **sócios**. 4. In casu, verifica-se que a empresa executada foi citada em abril de 1999. O pedido de **redirecionamento** do feito foi formulado em outubro de 2006. Evidencia-se, portanto, a ocorrência da **prescrição**. 5. A aplicação da Teoria da Actio Nata requer que o pedido do **redirecionamento** seja feito dentro do período de 5 anos que sucedem a citação da pessoa jurídica, ainda que não tenha sido caracterizada a inércia da autarquia fazendária.. (REsp 975.691/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2007, DJ 26/10/2007 p. 355) 6. Embargos Declaratórios recebidos como agravo regimental ao qual se nega provimento.⁹⁰

Destarte, somente com o nascimento da obrigação para o devedor é que se passa a contar a prescrição para o terceiro responsável, devendo-se então aproveitar para ambos todas as causas objetivas (interruptivas e suspensivas) da prescrição. Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald⁹¹ afirmam que “convém lembrar, ainda, que a fluência do prazo prescricional se inicia com o surgimento da pretensão correspondente. Ou seja, tem início a contagem prazal com a exigibilidade do direito subjetivo subjacente. É a tese da *actio nata*, segundo o qual somente a partir do

⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - EDcl no AgRg no Ag: 1272920 SP 2010/0017600-1, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 05/10/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/10/2010.

⁹¹ FARIAS; ROSENVALD. op. cit. p. 638.

efetivo conhecimento do ato que viola um direito subjetivo, originando a pretensão, é que se inicia a contagem do prazo extintivo contemplado na norma legal.”

Neste diapasão, o Enunciado 14 da Jornada de Direito Civil⁹², versando em vocábulos cristalinos informa que: “1) o início do prazo prescricional ocorre com o surgimento da pretensão, que decorre da exigibilidade do direito subjetivo; 2) o art. 189 [Código Civil] diz respeito a casos em que a pretensão nasce imediatamente após a violação do direito absoluto ou da obrigação de fazer.”

Se o redirecionamento da execução fiscal for efetivado fuste na súm. nº 435/STJ, melhor solução seria de tratar os prazos de forma semelhante, aproveitando para devedor e codevedor as causas interruptivas e suspensivas da prescrição, uma vez que ambos estão ligados a uma só pretensão (*actio nata*) de crédito fiscal originada de uma única relação-jurídica tributária, contendo duas obrigações: a do devedor de pagar o crédito advindo do fato gerador e do codevedor de pagar o crédito resultado de fato ilícito – art. 135, III, CTN c/c súm. nº 435/STJ.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIOGERENTE EM PERÍODO SUPERIOR A CINCO ANOS, CONTADOS DA CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO. REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. [...].

2. Controverte-se nos autos a respeito de prazo para que se redirecione a Execução Fiscal contra sócio-gerente.

3. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o redirecionamento não pode ser feito depois de ultrapassado período superior a cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica.

4. A inclusão do sócio-gerente no polo passivo da Execução Fiscal deve ser indeferida se houver prescrição do crédito tributário. (pretensão ou *actio nata*).

5. Note-se, porém, que o simples transcurso do prazo quinquenal, contado na forma acima (citação da pessoa jurídica), não constitui, por si só, hipótese idônea a inviabilizar o redirecionamento da demanda executiva.

6. De fato, inúmeros foram os casos em que as Execuções Fiscais eram arquivadas nos termos do art. 40 da Lei 6.830/1980, em sua redação original, e assim permaneciam indefinidamente. A Fazenda Pública, com base na referida norma, afirmava que não corria o

⁹² Jornadas de direito civil I, III, IV e V : enunciados aprovados /coordenador científico Ministro Ruy Rosado de Aguiar Júnior. – Brasília : Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2012. p. 18.

prazo prescricional durante a fase de arquivamento. A tese foi rejeitada, diante da necessidade de interpretação do art. 40 da LEF à luz do art. 174 do CTN.

7. A despeito da origem acima explicitada, os precedentes passaram a ser aplicado de modo generalizado, sem atentar para a natureza jurídica do instituto da prescrição, qual seja medida punitiva para o titular de pretensão que se mantém inerte por determinado período de tempo.

8. Carece de consistência o raciocínio de que a citação da pessoa jurídica constitui o termo a quo para o redirecionamento, tendo em vista que elege situação desvinculada da inércia que implacavelmente deva ser atribuída à parte credora. Dito de outro modo, a citação da pessoa jurídica não constitui "fato gerador" do direito de requerer o redirecionamento.

9. Após a citação da pessoa jurídica, abre-se prazo para oposição de Embargos do Devedor, cuja concessão de efeito suspensivo era automática (art. 16 da Lei 6.830/1980) e, atualmente, se sujeita ao preenchimento dos requisitos do art. 739A, § 1º, do CPC.

10. Existe, sem prejuízo, a possibilidade de concessão de parcelamento, o que ao mesmo tempo implica interrupção (quando acompanhada de confissão do débito, nos termos do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN) e suspensão (art. 151, VI, do CTN) do prazo prescricional.

11. Nas situações acima relatadas (Embargos do Devedor recebidos com efeito suspensivo e concessão de parcelamento), será inviável o redirecionamento, haja vista, respectivamente, a suspensão do processo ou da exigibilidade do crédito tributário.

12. O mesmo raciocínio deve ser aplicado, analogicamente, quando a demora na tramitação do feito decorrer de falha nos mecanismos inerentes à Justiça (Súmula 106/STJ).

13. Trata-se, em última análise, de prestigiar o princípio da boa-fé processual, por meio do qual não se pode punir a parte credora em razão de esta pretender esgotar as diligências ao seu alcance, ou de qualquer outro modo somente voltar-se contra o responsável subsidiário após superar os entraves jurídicos ao redirecionamento.

14. É importante consignar que a prescrição não corre em prazos separados, conforme se trate de cobrança do devedor principal ou dos demais responsáveis. Assim, se estiver configurada a prescrição (na modalidade original ou intercorrente), o crédito tributário é inexigível tanto da pessoa jurídica como do sócio-gerente. Em contrapartida, se não ocorrida a prescrição, será ilegítimo entender prescrito o prazo para redirecionamento, sob pena de criar a aberrante construção jurídica segundo a qual o crédito tributário estará, simultaneamente, prescrito (para redirecionamento contra o sócio-gerente) e não prescrito (para cobrança do devedor principal, em virtude da pendência de quitação no parcelamento ou de julgamento dos Embargos do Devedor).

15. Procede, dessa forma, o raciocínio de que, se ausente a prescrição quanto ao principal devedor, não há inércia da Fazenda Pública.

16. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.⁹³

Nesta mesma esteira, em que a pretensão originária da demanda fiscal é que deve submeter às causas de interrupção e suspensão da prescrição da demanda para ambas as partes do polo passivo de modo igual, expressa Yussef Sahid Cahali⁹⁴:

A indicação de causas interruptivas da prescrição diz respeito ao direito material: se a este compete estatuir as causas de extinção do direito, da pretensão e da ação, devidas à omissão do titular no prazo em que a lei assinala, compete-lhe igualmente a indicação dos atos que, representando exercício do direito subjetivo, põem termo aos efeitos que decorreriam de sua omissão.

Não obstante o entendimento encabeçado pela unicidade de pretensão para ambos codevedores e seus consectários lógicos que se espraiam no cômputo prescricional, nova linha de raciocínio jurídico tem surgido sobre a possibilidade de se contar o prazo prescricional de maneira distinta para ambas as partes. Para esta linha, o redirecionamento ocorrido como base no enunciado sumular nº435/STJ faz surgir duas obrigações distintas, tanto para devedor principal como para codevedor, o que, conseqüentemente, invoca a análise do início do prazo prescricional diferencialmente.

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO DA EMPRESA EXECUTADA - PRESCRIÇÃO QUE NÃO SE CONTA A PARTIR DA CITAÇÃO DA EMPRESA, MAS SIM DA DATA EM QUE O FISCO TEVE CIÊNCIA DA DISSOLUÇÃO DA EXECUTADA, OU MESMO DA PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS - PRECEDENTES DESTA CORTE - LAPSO TEMPORAL DE CINCO ANOS NÃO DECORRIDO NA HIPÓTESE DOS AUTOS - DECISÃO MONOCRÁTICA REFORMADA - RECURSO PROVIDO. **Se a lei exige, como condição para responsabilização do sócio, a prática de certos atos ilícitos, do ponto de vista do ordenamento jurídico ou mesmo do objeto social da sociedade, evidente que a prescrição, em relação a ele, somente se inicia na data em que o Fisco toma conhecimento desse ato. Por outras palavras significa dizer que nasce o direito de ação quando o sócio viola**

⁹³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.095.687/SP, Rel. Min. Castro Meira, Rel. p/ Acórdão Min. Herman Benjamin, 2ª. Turma, Brasília, DJe 08/10/2010. sem grifo no original.

⁹⁴ CAHALI, Yussef Sahid. **Prescrição e decadência**. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 99

o direito do credor. Raciocínio contrário implicaria em flagrante violação do art. 135 do CTN, pois corresponderia a imposição de responsabilidade a quem não tem, com base num critério puramente objetivo. Aplica-se aqui o princípio da "actio nata". Entendimento consolidado nesta Câmara (Ap. Civ. 348.755-0; AI 430.855-2; AI 407. 852-0).⁹⁵

Esta visão de dualidade de pretensões encontra obstáculo intransponível no artigo 135 do CTN que dá legalidade a súmula nº 435/STJ⁹⁶, uma vez que sua presença na relação jurídica entre contribuinte e codevedor a qualifica como relação solidária. Por efeito de tal premissa, deve haver a incidência do art. 124, I do CTN, como ensina Paulo de Barros Carvalho⁹⁷:

[...] o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. [...] Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, **a solidariedade vai instalar-se em sujeitos que estiveram no mesmo polo passivo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.**"

Além de ambos devedores de uma mesma pretensão encontrarem-se em um mesmo polo passivo, esses têm mesmo interesse jurídico, pois partilham deveres e direitos em relação ao crédito adimplido.

Sendo assim, deve haver no caso das relações provocadas pelo redirecionamento da súm. nº 435/STJ, a aplicação dos ditames do art. 124, I, CTN para exprimir as regras de solidariedade.

Por fim, isso não impede o afastamento da teoria da *actio nata*, não obstante a ciência do Fisco da dissolução irregular da empresa em momento posterior ao despacho de citação do devedor principal, em eventual constatação de dissolução irregular da empresa, as contagens do prazo prescricional do contribuinte e do codevedor devem ser contadas de maneira igual posto relação jurídica semelhante mas com origem de obrigações diferentes, por força do laço de solidariedade, mas

⁹⁵ RIO GRANDE DO SUL. TJPR - 2ª C.Cível - AI 0513241-6 - Loanda - Rel.: Des. Cunha Ribas - Unanime - J. 13.01.2009, grifos nossos.

⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agrt. REsp. nº 868.622/SC, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, DJe 19/04/2016.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 179.

respeitando as causas impeditivas e suspensivas da pretensão – uma vez que os dois têm interesse no adimplemento de um mesmo crédito originário- respeitando desta maneira a *actio nata*.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A estrutura que trabalha o direito hodierno tem por pedra de toque a teoria da personalidade natural ou jurídica. Sendo assim, somente há relação quando se fala que dois sujeitos de direito de alguma maneira tratam sobre determinado matéria que é regulada por lei.

Assim, as relações jurídicas tributárias se firmam a partir de um sujeito ativo (representado por uma figura de natureza pública) e o sujeito passivo – neste trabalho representado pela pessoa jurídica e seus sócios. O objeto desta relação é o adimplemento do crédito tributário, cujo *status quo* jurídico está qualificado através de pretensão resistida, uma vez que ele está sendo cobrado por via processual.

Antes da via processual executiva, o Fisco tenta junto ao sujeito passivo o pagamento da dívida de forma administrativa. É aqui que ocorre a figura do lançamento como um procedimento capaz de constituir, a partir da declaração de existência da obrigação tributária, o crédito fiscal.

Sendo assim, este procedimento pode ser exercido de ofício em que somente o agente administrativo fazendário calcula e cobra tal crédito, ou pode ser por meio de declaração, nesta hipótese havendo participação do sujeito passivo. Ou ainda uma terceira hipótese chamada de auto lançamento em que o próprio sujeito passivo calcula e paga seu débito, sendo que a inércia do Fisco em relação este preenchimento, durante cinco anos, faz nascer à homologação tácita do crédito tributário.

Quanto ao contribuinte, este será aquele que tem o dever de adimplir o crédito público. A não ser que fique impossibilitado deste dever, devendo então as figuras elencadas no artigo 134 do Código Tributário Nacional representa-lo nesta tarefa.

Outro caso em que há inclusão do terceiro responsável pelo pagamento do tributo é o artigo 135, do Código Tributário Nacional. Nesse caso deve haver dolo do sócio ao praticar o ilícito capaz de tornar ineficaz o pagamento do tributo, fazendo surgir entre contribuinte e sócio responsável um verdadeiro laço de solidariedade para satisfação da dívida.

Ocorre que, com a entrada em vigor da súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça, a dissolução irregular tratada como infração à lei – portanto caso de

subsunção de reponsabilidade sócio da empresa pelo artigo 135- se certificada por meirinho faz presumir a atitude dolosa do sócio em evitar pagar o tributo.

Nesta esteira, já instalada a execução fiscal e vindo a lúmen o fato ilícito já mencionado: como então se deve contar o prazo prescricional do crédito tributário para o sócio redirecionado?

Arestos antigos do Tribunal Extraordinário que cuida da pacificação de matéria infraconstitucional infirmavam que a partir da citação do devedor principal para pagamento da dívida, iniciava-se também o prazo prescricional para o redirecionamento, uma vez que tal instituto era utilizado quando do mero inadimplemento do tributo se presumia a infração da lei pelo sócio.

Quer-se dizer que, se há execução fiscal, é por que houve inadimplemento do tributo, então a partir da citação do contribuinte, o terceiro responsável em tese já estaria qualificado para adentrar no processo, não restando dúvidas por sua vez que o prazo de cinco anos para redirecionamento deveria estar correndo. Tal causa de redirecionamento se provou invalidade, uma vez que do mero inadimplemento, somente deve ser gerado a mora.

Em face da súm nº 435 do STJ, muda-se a razão de fato que possibilita o redirecionamento da execução fiscal. Neste momento a dissolução da empresa passa a ser causa do redirecionamento. É esta causa de redirecionamento que se pretende concentrar esforços, uma vez que mudando a matéria fática, muda-se o tratamento jurídico dado a lide.

A teoria da *actio nata* vem tentar entender qual melhor tratamento que deve ser dado ao cômputo da prescrição neste caso em específico, mas sem olvidar da existência do laço solidário que unem devedor principal e o terceiro obrigado ao pagamento de uma mesma pretensão originária.

Ao fim, deve ser destacado que apesar de obrigações geradas distintamente, estas estão presas pela solidariedade, exsurgindo daí efeitos como a contagem igual de prazos tanto para o devedor principal quanto para o sócio responsável. Não somente essa responsabilidade em específico, mas também a *actio nata* motiva o tratamento igual na contagem do prazo, entendendo por certo que ambas as obrigações partiram de uma mesma pretensão da Fazenda Nacional em obter a satisfação da pretensão tributário por via processual fiscal.

6. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2014.

ALVES, José Carlos Moreira. **Direito Romano**. vol. II. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 214.

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização: Misael Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. Grandes Transformações do Direito Contemporâneo e o Pensamento de Robert Alexy. In: Congresso Brasil-Alemanha de Teoria do Direito e Direito Constitucional: Conceito e Aplicação do Direito em Robert Alexy, 2014, Belo Horizonte, Minas Gerais: UFMG.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRAGA, Paula Sarno. et al. **Curso de Direito Processual Civil: execução**. vol. V, 5. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2013.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 29 set. 2016.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm> Acesso em: 01 out. 2016.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Trata-se de consulta da PGFN, a respeito da natureza da responsabilidade tributária dos administradores - sócios ou não - das sociedades limitadas e das sociedades anônimas, derivada da aplicação do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Parecer nº 5, de 15 de janeiro de

2009. Relator: Anselmo Henrique Cordeiro Lopes. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/552009>> Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - EDcl no AgRg no Ag: 1272920 SP 2010/0017600-1, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 05/10/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/10/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - REsp: 1104064 RS 2008/0246946-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 02/12/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/12/2010

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agrt. REsp. nº 868.622/SC, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, DJe 19/04/2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 512.688, 1ª Turma, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, datado de 30/08/2004; Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.160.981, 1ª Turma, de relatoria do Ministro Luiz Fux, datado de 23/03/2010; Embargos de Divergência do Recurso Especial nº 260.107, 1ª Seção, de relatoria do Ministro José Delgado, datado de 19/04/2004; Recurso Especial nº 1.339.565, 2ª Turma, Ministro Relator Herman Benjamin, datado de 24/09/2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.095.687/SP, Rel. Min. Castro Meira, Rel. p/ Acórdão Min. Herman Benjamin, 2ª. Turma, Brasília, DJe 08/10/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Seção, DJ 25.03.09.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 203.878/RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, 1ª. Turma, Brasília, DJ 21.06.1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 719.350/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 21/02/2011 Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/390498034/andamento-do-processo-n-2011-0020976-2-recurso-especial-03-10-2016-do-stj>> Acesso em: 15 out. 2016

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 873.271/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, julgado em 06.03.2007, DJ 22.03.2007 página 309.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Súmula nº 106 Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf> Acesso em: 15 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Súmula nº 314 Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas/2011_25_capSumula314.pdf> Acesso em: 15 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Súmula nº 435 Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=64>> Acesso em: 15 out. 2016.

CAHALI, Yussef Sahid. Prescrição e decadência. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CARVALHO, Daniel Freire. Prescrição Intercorrente e o Responsável Tributário. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. Fato Jurídico. Disponível em: <<https://www.passeidireto.com/arquivo/5467877/fato-juridico---coutinho-joao-helio-de-farias-moraes>>. Acesso em 27 set. 2016.

DARZÉ, André Medrado. **Responsabilidade Tributária:** solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: PUC, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil.** 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil:** parte geral da LINDB, vol. I, 13. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Atlas, 2015.

GOMES, Orlando. "Introdução do Direito Civil". Rio de Janeiro: Forense.

GRILLO, F. A.; SILVA, R. S. D'A. R. da S. (coord.). **Código Tributário Nacional Anotado**. Curitiba: ESA/PA, 2014.

Jornadas de direito civil I, III, IV e V : enunciados aprovados /coordenador científico Ministro Ruy Rosado de Aguiar Júnior. – Brasília : Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2012.

JUNIOR, Brivaldo Pereira dos Santos. 2008. Natureza Substancial ou Procedimental do Lançamento Tributário. **Revista da AGU**, Brasília, v. 7, n. 18, p. 29–53, out./dez., 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

LIMBORÇO, Lauro. Responsabilidade Tributária dos Diretores e Gerentes. **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, n. 30, p. 186-202, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 23. ed. / atualizada por Eurico de Andrade de Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Bule Filho, 2. tiragem atualizada até 01.98 e com a transcrição dos textos da EC n. 19, de 4.6.98 e da Lei 9.649, de 27.5.98 São Paulo: Editora Malheiros, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria dos Advogados Editora, 2014.

RÊGO, Adriana Gomes. **A Origem do Crédito Tributário**. Brasília: UNB, 2008.

RIO GRANDE DO SUL. TJPR - 2ª C.Cível - AI 0513241-6 - Loanda - Rel.: Des. Cunha Ribas - Unanime - J. 13.01.2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.