

WALDIRENE WANDERLEY ROCHA NEPOMUCENO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NA EXECUÇÃO FISCAL

ESCOLA PAULISTA DE DIREITO
Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário

São Paulo
2014

WALDIRENE WANDERLEY ROCHA NEPOMUCENO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NA EXECUÇÃO FISCAL

Monografia apresentada ao Curso de Pós Graduação Lato Sensu Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista de Direito Tributário e Processual Tributário pela Escola Paulista de Direito (EPD).

Orientadores:

Coordenadora: Prof.^a Renata Elaine Silva.
Coordenador assistente do Curso: Prof^o Rodrigo Martins da Silva.

**São Paulo
2014**

WALDIRENE WANDERLEY ROCHA NEPOMUCENO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NA EXECUÇÃO FISCAL

Monografia apresentada à Escola Paulista de Direito (EPD), como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário.

Aprovado com média _____

São Paulo, 22 de janeiro de 2014.

Banca Examinadora:

Profº Orientador.....

Profº Orientador.....

Profº. Orientador.....

DEDICATÓRIA

Dedico aos meus pais, aos meus avós, ao meu esposo Antonio, às minhas filhas Vanessa e Bianca pelo apoio integral, irrestrito, incentivo, paciência e amor dedicados durante a toda minha formação e conclusão de mais esta etapa da minha vida.

AGRADECIMENTOS

À DEUS.

À minha família.

Aos meus amigos.

À minha Coordenadora Prof^a. Renata Elaine Silva, a seu assistente Prof^o Rodrigo Martins da Silva e a todos os professores e professoras da especialização pela dedicação e ensinamentos dispensados.

A natureza tem perfeições para demonstrar que é a imagem de Deus e imperfeições para provar que só é uma imagem.

Blaise Pascal

RESUMO

O presente trabalho trata da responsabilidade tributária dos sócios na execução fiscal, em que pese o redirecionamento da responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado, forma descrita no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Trataremos da matéria e as principais mudanças ocorridas nos julgados e entendimentos doutrinários, bem como a necessidade da comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contratos sociais ou estatutos por parte dos sócios, gerentes e administradores, o que deve ser comprovado pela Fazenda Pública, a quem é atribuído o ônus da prova. O referido tema tem sido bastante divergente no âmbito jurisprudencial e doutrinário. Serão apresentados conceitos, evolução e aplicação doutrinária e jurisprudencial, bem como o posicionamento adotado no Supremo Tribunal de Justiça.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária dos sócios na execução fiscal. Diretores, Gerentes ou Representantes. Redirecionamento.

ABSTRACT

The aim of this work is scrutinize the tax responsibility of the members of an association in the Tax Execution procedure, notwithstanding the redirection of the tax responsibility of the directors, managers and legal entities under private law, in accordance with Article 135, item III from the National Tax Code. It concerns to the subject and the main changes occurred in the final decisions and consolidated doctrinaire understandings and about the necessity of corroboration of the acts practiced with abuse of power or law infraction, as well as the social contracts and statutes on member's, managers' and administrators' part, which must be justified by the National Treasury, to whom is ascribed the burden of proof. Such a subject has been too controversial within the doctrinaire and judicial field. It will be exposed the concepts, their evolution and application based on the doctrine and case law, as well as the position adopted by the Superior Court of Justice.

Key-words: Tax responsibility of the members in the Tax execution procedure; Directors, managers and legal entities; Redirection.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1 – DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	13
1.1 Dos Tributos	13
1.1.1 Tipos de Tributos.....	14
1.2.Do Fato Gerador.....	14
1.3 Do Crédito Tributário.....	15
1.4 Do Lançamento Tributário.....	16
1.5 Da Denúncia Espontânea.....	17
1.6.Da Certidão da Dívida Ativa.....	18
1.7 Do Processo Administrativo Tributário.....	20
CAPÍTULO 2 – DA EXECUÇÃO FISCAL.....	23
2.1 Da Citação.....	23
2.1.1 Dos Efeitos da Nulidade da Citação Válida na Execução Fiscal.....	25
2.2 Das Formas de Defesa.....	26
2.3 Do Ônus da Prova.....	33
2.4 Da Prescrição e da Decadência.....	35
CAPÍTULO 3 – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	38
3.1 Conceito.....	38
3.2 Modalidades de Responsabilidade Tributária	40
3.2.1 Responsabilidade por Substituição.....	41
3.2.2 Responsabilidade Solidária.....	42
3.2.3 Responsabilidade por Transferência.....	43
3.2.3.1 Responsabilidade da Transferência dos Sucessores.....	44
3.2.3.2 Responsabilidade de Transferência para Terceiros.....	46
3.2.4 Responsabilidade por Infrações.....	47
3.2.5 Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador decorrente de dolo – artigos 134 e 135 do CTN.....	49
CAPÍTULO 4 – DO REDIRECIONAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	52
4.1 Jurisprudências.....	55
4.2 Evolução da Jurisprudência.....	58
4.2.1 Teoria da Responsabilidade Objetiva e Solidária.....	58
4.2.2 Teoria da Responsabilidade Subjetiva e Solidária.....	59

CAPÍTULO 5 – DAS DUAS CORRENTES DOUTRINÁRIAS SOBRE O REDIRECIONAMENTO DA RESPONSABILIDADE.....	61
CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	67

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tratará sobre a responsabilidade tributária dos sócios na execução fiscal e as divergências apresentadas, devido à falta de um maior enfoque doutrinário sobre o assunto.

Nesse contexto serão analisados os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, bem como alguns julgados que aplicam as premissas da verificação do dolo pra imputação da responsabilidade fiscal e as práticas utilizadas pela Fazenda Pública na inclusão dos sócios no polo passivo da execução fiscal sem verificação real do dolo.

Pretende-se, através desta análise, apresentar as divergências sobre o assunto, analisando o contexto da responsabilidade, nas relações jurídicas ocasionadas pelo abuso de poderes e infrações dos sócios, diretores e gerentes.

Abordaremos neste trabalho conceitos de responsabilidade com suas modalidades, com enfoque e observações nas lacunas da lei sentida principalmente em contendas judiciais, com sérios prejuízos, sobretudo, para o cidadão.

Será também abordado sobre a responsabilidade, o momento para verificação do dolo, o processo administrativo e execução, a citação, as formas de defesa, a CDA (certidão da dívida ativa), o ônus da prova, o redirecionamento de responsabilidade, a prescrição e a decadência, a evolução da jurisprudência sobre o assunto, bem como no repetitivo da responsabilidade do sócio.

Trataremos sobre a forma que a Fazenda Pública procede às vezes em desobediência ao contencioso administrativo, incluindo os sócios no polo passivo da demanda fiscal, sem a apuração da culpa ou dolo, indisponibilizando os seus bens, violando os direitos fundamentais dos cidadãos, em confronto com a nossa Constituição Federal.

Com enfoque nas jurisprudências, serão abordadas as duas correntes, podendo citar, a primeira, beneficiando a Fazenda Pública, que responsabiliza o

sócio ou gerente por meio da execução fiscal, caso não ocorra o pagamento tributário na forma, prazo e valor devido.

A segunda, defendendo os cidadãos contribuintes, foca que terceiros não serão responsáveis por débito tributário sem a devida comprovação da infração à lei, contrato social e estatutos, caso contrario afrontaria ao Código Comercial, ao Código Civil e à Lei das Sociedades por ações Lei n.º 6.404/76, que dispõem ser responsabilidade pessoal dos sócios tão somente até a integralização das quotas ou subscrição do capital social.

Pretende-se assim, com os resultados deste Trabalho contribuir para mostrar as divergências doutrinárias, os entendimentos nos Tribunais, ressaltando-se a importância da verificação do dolo para apuração das responsabilidades dos sócios na execução fiscal, em contendas judiciais, que acabam por consequência trazendo sérios prejuízos, sobretudo, para o cidadão.

CAPÍTULO 1 - DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1.1 Dos Tributos

Segundo dispõe o art. 3º, do CTN: “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”.

Assim, é uma prestação pecuniária (em dinheiro), compulsória (porque é uma obrigação, não é facultativo), com previsão legal, seguindo o princípio da legalidade, só poderá ser instituído ou aumentado por lei, que tem que ser estrita, ou seja, fechada, que prevê todas as condições: sujeito ativo, passivo, aspecto valorativo, hipótese de incidência, fato gerador (verbo);

Na Wikipédia¹ o tributo é definido como:

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. Tributo é a obrigação imposta às pessoas físicas e pessoas jurídicas de recolher valores ao Estado, ou entidades equivalentes (p.e. tribos e grupos revolucionários). É vulgarmente chamado por imposto, embora tecnicamente este seja mera espécie dentre as modalidades de tributos. Excluídos do conceito de tributo estão todas as obrigações que resultem de aplicação de pena ou sanção (p.e. multa de trânsito), os tributos sempre são obrigações que resultam de um fato regular ocorrido.

A receita da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios é formada pela arrecadação dos tributos, sendo eles denominados de impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições. Os tributos podem ser diretos ou indiretos. No caso do tributo direto, a carga tributária cai sobre o “Contribuinte de Direito”, e é suportada pelo mesmo, não havendo chance de ocorrer a transferência do ônus tributário para outrem, como ocorre com o Imposto de Renda. No caso do tributo indireto a carga tributária cai sobre o “Contribuinte de Direito”, que transfere para outrem, o “Contribuinte de Fato”, esta é a pessoa que de fato suporta o ônus fiscal, a exemplo o Imposto de Circulação sobre Mercadorias e Serviços.

¹ Site: pt.wikipedia.org/wiki/abarth 695, visitado em 27/11/2013.

1.1.1 Tipos de Tributos

Os tributos no Brasil são conhecidos por duas teorias, quais sejam: a teoria tripartida e a teoria pentapartida. O Código Tributário Nacional (CTN) no artigo 5º define os tributos como impostos, taxas e contribuições de melhoria, classificando assim a teoria tripartida. No entanto, essa classificação é considerada hoje falha, devido o Código Tributário Nacional ter sido criado antes da Constituição Federal de 1988, que instituiu o empréstimo compulsório e as contribuições. Assim sendo, hoje para o Supremo Tribunal Federal e para alguns doutrinadores a teoria tripartida não é muito aceita, pois, entendem que deve prevalecer a teoria pentapartida, pois, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, devem ser considerados como tributos o empréstimo compulsório e as contribuições.

1.2 Do Fato Gerador

O fato gerador dá origem à obrigação tributária.

Para o doutrinador Paulo de Barros Carvalho², “ o fato jurídico tributário será tomado como um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito”.

Já o Professor Sabbag³, entende o assunto como: “uma 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”.

O Código Tributário Nacional define o fato gerado nos artigos 114 a 118, senão vejamos:

² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário-Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 80.

³ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª ed São Paulo: Saraiva, 2009, p. 614.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente 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.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

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.

Kiyoshi Harada,⁴ ressalta sobre o elemento objetivo e subjetivo do fato gerador, quando menciona: “O elemento objetivo ou o núcleo do fato gerador é a descrição abstrata de ato ou fato, de cuja concreção surge a obrigação tributária. Já o aspecto subjetivo do fato gerador é a relação tributária onde existe dois sujeitos, o ativo e o passivo”.

Portanto, o fato gerador nada mais é do que uma obrigação que surge diante de um determinado elemento definido por lei, que gera uma relação tributária, criando-se um sujeito ativo e um sujeito passivo.

1.3 Do Crédito Tributário

⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 418

O artigo 139 do Código Tributário Nacional descreve que o crédito tributário é decorrente da obrigação principal, qual seja a liquidação da dívida tributária ou da penalidade pecuniária, ambas possuem a mesma natureza.

Segundo Célio⁵ Armando a obrigação tributária nasce com o fato gerador, porém o crédito tributário se constitui com o lançamento. O crédito tributário é a determinação quantitativa do tributo”.

Pode-se definir "Crédito Tributário" como uma prestação em moeda ou outro valor nela expresso, no qual a administração pública denominada como o sujeito ativo da obrigação tributária (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tem o direito de exigir do sujeito passivo direto ou indireto (contribuinte, responsável ou terceiro).

1.4 Do Lançamento Tributário

No CTN, o lançamento está previsto no art.142:

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

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

Alguns doutrinadores criticam essa definição. Alberto Xavier⁶ observa sobre o conceito de lançamento como um ato administrativo e não corresponde a um procedimento. Esse é o entendimento doutrinário majoritário atualmente.

Com relação a penalidade cabível, mencionada no art. 142 do CTN, cabe

⁵ JANCZESKI, Celio Armando. Das Taxas: aspectos jurídicos e caracterização. 2ª edição, Curitiba: Editora Juruá, 2002, p. 121.

⁶ XAVIER, Alberto. Direito Tributário internacional do Brasil 7a. Ed., Forense, 2010, pg 34.

ressaltar que o lançamento é ato aplicado da lei tributária a um caso concreto, e a penalidade quando necessária sua aplicação é um ato administrativo, que visa punir o descumprimento da lei.

Nesse sentido podemos destacar o pensamento de Luciano Amaro⁷ sobre o assunto:

... o lançamento não tende nem a verificar o fato e nem a determinar a matéria tributária, nem a calcular o tributo, e nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado.

Alexandre Rossato da Silva⁸ leciona: “O lançamento constitui o crédito tributário, dotando-o de exigibilidade. Essa atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 142 do CTN”, acima mencionado.

Observa-se, o entendimento majoritário dos juristas brasileiros é que o lançamento tem duas finalidades, a declaração de obrigar o crédito e a constituição do crédito.

1.5 Da Denúncia Espontânea

A denúncia espontânea encontra-se preceituada no artigo 138 do Código Tributário Nacional, sendo caracterizado pelo ato no qual o sujeito passivo leva ao conhecimento do Fisco a infração cometida, e assumindo os pagamentos que vierem a serem gerados pelo ato infracional. O ato espontâneo apresentado antes de qualquer procedimento de cobrança do Fisco, não exclui a multa.

⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.pg 211.

⁸ SILVA, Alexandre Rossato da. Curso de direito tributário, Porto Alegre, Verbo Jurídico, 2007, pag. 289.

Para Hugo de Brito Machado Segundo ⁹ há algumas controvérsias sobre esse instituto “uma delas é saber se a confissão espontânea de uma dívida, acompanhada de seu pagamento, exclui as responsabilidades pelas penalidades moratórias”.

Nesse sentido pacificou-se o entendimento do Supremo Tribunal de Justiça, senão vejamos:

“DENÚNCIA ESPONTÂNEA E CONFISSÃO - DE DÍVIDA - INCONFUNDIBILIDADE - PEDIDO DE PARCELAMENTO DE DÉBITO SUBSTITUTIVO DO PAGAMENTO IMPOSSIBILIDADE. “Tributário”. Parcelamento. Multa. Denúncia espontânea. Não caracteriza denúncia espontânea, com a finalidade de excluir a multa moratória, a simples confissão de dívida, assim como o pedido de parcelamento de débito não substitui o pagamento a que se refere o artigo 138 do CTN.” (Ac un da 2ª T do TRF da 4ª R - AC 96.04.45707-1/SC - Rel. Juiz Jardim de Camargo - j 23.10.97 - Apte.: Drogaria e Farmácia Catarinense S/A; Apda.: União Federal - DJU 2, 17.12.97, p 110.796 - ementa oficial”).

TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO FISCAL - Contribuição previdenciária - denúncia espontânea. A denúncia espontânea capaz de excluir a responsabilidade por infração da legislação tributária, não se confunde com a simples confissão da dívida e o pedido de parcelamento do débito não substitui o pagamento a que se refere o art. 138, do CTN. Embora estas contribuições previdenciárias submetam-se ao lançamento por homologação, havendo confissão de dívida fica dispensado o lançamento fiscal. A confissão de dívida fiscal feita pelo próprio contribuinte dispensa o procedimento do lançamento porque o crédito tributário fica automaticamente constituído. (TRF- 4.a R -- unân. da 1.a T., publ. em 22-1-97 -- Ap Cív 960438930-0-RS -- a. Juíza Fátima Labarrère -- Calçados Bebece Ltda. x INSS -- José R. Ibias Schutz e Luiz Cesar Silveira Boff).¹⁰

Deste modo, o recolhimento tardio da obrigação tributária, mesmo após a denúncia espontânea acarreta entre outras consequências as de autorizar a sua inscrição em dívida ativa, fixação do termo da prescrição para a sua cobrança, juntamente com a inibição da expedição de certidão negativa de débito, afastando possibilidade de denúncia espontânea.

1.6 Da Certidão da Dívida Ativa

⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Direito Tributário e financeiro, 4ª. ed, São Paulo, Atlas, 2009, pag 93 a 95.

¹⁰ Pesquisa em site: <http://jus.com.br/artigos/1340/denuncia-espontanea-multa-de-mora-e-o-parcelamento-de-debito/2#ixzz2mG3ui23M> (visitado em 02/12/2013).

O crédito tributário se não quitado pelo devedor após todos os prazos estabelecidos para seu pagamento pela lei ou por decisão final em processo regular será inscrito na dívida ativa fiscal.

No artigo 201 do Código Tributário Nacional¹¹ está a definição da dívida ativa tributária: “Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

O crédito tributário que provém dos impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios apresentam liquidez e seus valores são fixados por determinação legal, podendo ocorrer acréscimos legais, juros, atualizações e correções. Esses créditos por apresentarem “liquidez e certeza”, podem ser inscritos na dívida ativa, pois, após sua inscrição são considerados “legítimos”.

O consultor Municipal Roberto Tauil¹², em seu estudo sobre a dívida ativa menciona sobre a inscrição da dívida ativa:

Inscrição da dívida ativa é o ato administrativo vinculado, pelo qual é feito o assentamento do débito em registro próprio. A inscrição é o ato que vai originar o nascimento do título obrigatório para cobrança judicial. Dívida não inscrita presume-se ainda sem liquidez e certeza do crédito correspondente, por não estar devidamente constituído.

A inscrição, pois, exige um exame prévio de sua efetiva exigibilidade, a exatidão de sua liquidez e a definição correta de seus elementos cadastrais. Verifica-se, assim, a qualidade e as condições definitivas do lançamento que originou o crédito, inclusive se está efetivamente transitado, com todos os prazos de defesa plenamente esgotados na forma da lei.

Quando o contribuinte tem seu débito incluso na certidão da dívida ativa, sua dívida passa a ser pública, mas para a efetivação da cobrança judicial será imprescindível a emissão da certidão de inscrição da dívida ativa.

¹¹ Site <http://www.jusbrasil.com.br/topicos/10566014/artigo-201-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966> (visitado em 04/12/2013).

¹² TAUIL, Roberto, Consultor Municipal de Niterói RJ – 2006 - Site: <http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/admmun/0032.pdf> -

Para Roberto Taul¹³ a “Certidão é um ato de certificar, ou seja, de assegurar a verdade de um fato. Assim, a certidão de dívida ativa é um documento em que se declara a verdade de um fato e, no caso, a existência de uma dívida, com função probatória de sua existência”.

A lei 6.830/80 dispõe sobre a dívida ativa em seu artigo 2º. “Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

Isto posto, a certidão da dívida ativa é o instrumento que constitui o título executivo apto a legitimar a propositura da execução fiscal.

1.7 Do Processo Administrativo Tributário

O processo administrativo tributário, conhecido como ação fiscal, ou processo administrativo fiscal, é caracterizado por atos vinculados seguidos pela obrigatoriedade legal.

Os fundamentos do processo administrativo fiscal se encontram dispostos no artigo 5º, LV da Constituição Federal, no art. 145 do Código Tributário Nacional, bem como nas legislações específicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Dispõe o “Art.5º. CF “LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

No mesmo sentido prescreve o art. 145 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

¹³ TAUIL, op.cit.

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Cabe ressaltar o entendimento de Carlos Eduardo Faraco Braga¹⁴ que: “(...) deve ser considerado como instrumento de garantias à efetivação de direitos fundamentais num Estado Democrático de Direito e, também, como instrumento de garantias do cidadão, relacionadas à Administração Pública, para solucionar os conflitos de interesses entre ambos”.

Na ação fiscal há a exclusão espontânea do contribuinte, conforme dispõe o artigo 138 do CTN:

Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

O processo administrativo é vantajoso, tendo em vista que através dele pode se resolver o conflito de forma mais célere, menos dispendiosa para ambas as partes, ou seja, para o sujeito passivo e para a Fazenda.

Cabe salientar que, o processo administrativo engloba duas fases, sendo que a primeira fase é unilateral, porém necessita do lançamento para sua existência. Esse lançamento pode ser direto ou por ofício, por declaração ou mista. por homologação ou auto lançamento. Tendo seu início após a lavratura do termo de início de fiscalização terminando com o encerramento da fiscalização, sendo expedido auto de infração para os casos em que haja alguma infração.

Já na segunda fase do processo administrativo tributário é de forma contenciosa, tendo sua inicialização após a impugnação da exigência emitida no auto de infração.

Nessa fase o contribuinte tem prazo de 30 dias para responder o descrito nos autos de infração, podendo optar pela esfera administrativa ou judicial para sua defesa, visto que, não se faz necessário esgotamento da via administrativa

¹⁴ BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. O princípio da verdade material no processo administrativo. Disponível em: <<http://www.rocadvogados.com.br/artigos/artigo2.pdf>>.

para discutir a dívida, sendo facultado ao contribuinte escolher a via judicial para dirimir o conflito.

Desta feita com relação a segunda fase do processo administrativo Ricardo Lobo Torres¹⁵ leciona:

Com efeito, pelo lançamento, como já vimos, declara-se o nascimento da obrigação tributária e constitui-se o crédito respectivo, instrumentalizado no documento expedido pela autoridade administrativa. O contribuinte, notificado, pode impugnar o lançamento, em busca da verdade material e da integral obediência à lei tributária. Pelo processo administrativo assim instaurado, compete à Administração Judicante: 1) anular o lançamento, se verificar a sua ilegalidade; b) ou rejeitar a impugnação do contribuinte, se tiver sido regular a exigência fiscal, com o que se tornará definitivo o lançamento. Anulado o lançamento por erro formal ou verificado a insuficiência do *quantum debeatur*, não poderá a instância julgadora constituir o crédito, ato que só a Administração ativa poderá praticar pelo lançamento.

Logo o término do processo administrativo tributário ocorrerá com a inscrição da dívida apurada no livro da dívida ativa, onde será emitida a certidão de inscrição da dívida ativa, que é um título executivo, possibilitando à Administração Pública promover a execução dessa dívida.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 6ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

CAPITULO 2 - DA EXECUÇÃO FISCAL

A Execução Fiscal é um procedimento que permite ao Fisco requerer do contribuinte inadimplente o crédito que lhe é devido, através do Poder Judiciário, pois não lhe cabe responsabilizar o devedor, podendo buscar junto ao patrimônio do executado, quantos bens sejam suficientes para a satisfação da dívida.

Mediante o lançamento fiscal, o Fisco terá posse de um título executivo extrajudicial, que se denomina Certidão de Dívida Ativa (CDA), que possibilitará a cobrança da dívida, uma vez que, tal título tem presunção de certeza e liquidez.

A Lei 6830/80 foi criada para regularizar a cobrança da dívida ativa. O artigo 1º dessa lei assim dispõe: “Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

2.1 Da Citação

A citação na Ação de Execução Fiscal encontra-se fundamentada na Lei 6.830/80, artigo 8º incisos I e II, in verbis:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recebimento, se a Fazenda pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado; ou, se a data for omitida, no aviso de recebimento, 10(dez) dias após a entrega da carta na agência postal;

Todavia, de regra a citação na execução fiscal é feita por AR através dos correios, conforme determinado pelo inciso I da Lei de Execução Fiscal (LEF), podendo ser diferente caso o Fisco entenda essa necessidade, sendo-lhe facultado outra forma de requerimento.

A citação feita através dos correios na execução fiscal é presumida, se não conter a data, será considerado como citado o sujeito passivo no prazo de 10

(dez) dias após a recebimento da carta pela agência dos correios.

Embora essa seja a regra na forma de citação utilizada pelo Fisco, ou seja, a forma de citação por AR existe alguns pontos que desfavorecem o contribuinte, pois a presunção processual pode acarretar prejuízos ao contribuinte.

O doutrinador Norberto Bobbio¹⁶ relata sobre as lacunas que apresentam na citação por correio (AR), de forma impessoal, “é uma oposição entre a norma que prescreve o meio para alcançar o fim e a que prescreve o fim. De modo que, se aplica a norma que prevê o meio, não estar em condições de alcançar o fim e vice-versa. Aqui a oposição nasce, na maioria das vezes, da insuficiência do meio: mas, então, trata-se, mais que de antinomia, de lacuna”.

Assim, entendemos que citação através do correio é impessoal sendo deficiente, porque não é considerável para realizar seus fins, impedindo a formação da relação processual válida, direito de preferência de nomeação de bens a penhora pelo devedor ou pagamento. A citação postal poderá ser recebida por qualquer pessoa da casa do devedor, sem o devido repasse, o que impossibilitará ao devedor impetrar sua defesa em tempo hábil. Enfim, presunção da citação porá por terra, o devido processo legal.

Com a ocorrência dessa presunção, o sujeito passivo poderá perder o direito de preferência à penhora ou efetuar o devido pagamento, poderá perder prazo para alegação de nulidade por embargos, ou na execução de pré-executividade, demonstrando-se, portanto as lacunas dessa norma perante a citação postal.

Como forma de integrar a citação de forma mais correta a Lei de Execução Fiscal inseriu em seu artigo 8º incisos I e II, por analogia ao artigo 223 parágrafo único do CPC, da lei 8.710/93, que o alterou a presunção da citação, in verbis:

Art.223 - Parágrafo único. A carta será registrada para entrega ao

¹⁶ BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 8ª ed., Brasília: Editora Universidade Brasília, 1996. p.91

citando, exigindo-lhe o carteiro, ao fazer a entrega, que assine recibo. Sendo o réu pessoa jurídica, será válida a entrega a pessoa com poderes de gerência geral ou de administração.

Essa aplicação possibilitou a integralização da norma aos modos de citação, excluindo a lacuna da lei, sendo suficiente para o alcance dos fins da citação.

Neste sentido entende o consultor jurídico Breno Guimarães Alves da Mata¹⁷ quando em seu artigo descreve:

A presunção de que considerará citado na data da entrega da carta no endereço do citado desaparece com a inclusão deste parágrafo único, já que ele fala explicitamente que a carta será entregue ao citando mediante assinatura pessoal do recibo, ou, se pessoa jurídica, será válida a entrega a pessoa com poderes de gerência geral ou de administração.

Com a integralização da norma, cabe ressaltar que a sua violação acarretará em ilegalidade que se for de forma grave poderá ocorrer a nulidade do ato.

Porém, caso do contribuinte estar fora do país, a citação será através de edital, conforme dispõe o artigo 8º. §1º. Da Lei da execução Fiscal.

2.1.1 Dos Efeitos da Nulidade da Citação Válida na Execução Fiscal

Segundo preceitua o artigo 263 do Código de Processo Civil: “Considera-se proposta a ação, tanto que a petição inicial seja despachada pelo juiz, ou simplesmente distribuída, onde houver mais de uma vara”. A propositura da ação, todavia, só produz, quanto ao réu, já os efeitos mencionados no art. 219 do CPC produzem efeitos depois que for validamente citado o réu.

Dispõe o art. 219, caput, do CPC:

Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

¹⁷ MATA, Breno Guimarães Alves da. Artigo A citação postal na execução fiscal, site: <http://jus.com.br/artigos/1317/a-citacao-postal-na-execucao-fiscal#ixzz2mcAV1KIq>

Ainda quanto à validade da citação “a jurisprudência atual vem considerando válidas as citações na LEF que contrariam a lei ou a norma integrada, com fundamento nos princípios da transcendência, que só cabe a nulidade se houver prejuízo, e instrumentalidade, que não cabe nulidade se a mesma alcançou sua finalidade”¹⁸.

2.2 Das Formas de Defesa

O contribuinte poderá defender-se da cobrança da ação de execução fiscal através do seu direito disposto no artigo 38 da Lei 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto¹⁹.

Caso o contribuinte queira discutir a execução fiscal, após a citação deverá nomear bens a penhora no prazo de 30 após ser citado, neste caso poderá opor Embargos à Execução de acordo com o artigo 16 desta Lei, senão vejamos:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária;

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

¹⁸ DA MATA, site: <http://jus.com.br/artigos/1317/a-citacao-postal-na-execucao-fiscal/2#ixzz2mcGCblNC>

¹⁹ <http://www.jusbrasil.com.br/topicos/11730849/artigo-38-da-lei-n-6830-de-outubro-de-2010> (site visitado em 15/12/2103)

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

A lei exige a penhora para que a dívida fique garantida, na ausência da garantia ocorrerá a imediata perda do bem, caso ocorra a garantia o contribuinte será o fiel depositário e permanecerá na posse do bem até o final da execução.

Esse direito de defesa também está assegurado no artigo 5º, LIV e LV da nossa Carta Magna e também no art. 16 parágrafo 2º da Lei 6.830/80.

Nesta defesa o contribuinte deverá analisar o débito, pois, é essa a oportunidade de verificar se não ocorreu a prescrição, de requerer as provas que entenda necessário e arrolar as testemunhas.

Outra forma de defesa na Ação de Execução Fiscal é através da Exceção de Pré-Executividade, podendo requerer a nulidade da execução, caso haja a prescrição, ou a ilegitimidade da parte executada. Esse recurso permite que o contribuinte não recolha as custas processuais. No entanto, caso seja julgado improcedente, poderá ingressar com a apelação, porém deverá recolher as custas processuais, sob pena de não reconhecimento do Recurso, sendo julgado deserto.

A Ação de Pré-Pxecutividade e os Embargos na Execução Fiscal, são matérias de ordem pública, podendo ser apreciadas de ofício pelo juiz, caso não necessite de dilação probatória.

Sobre o assunto dispõe a seguinte Súmula 393 do Superior Tribunal de Justiça: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação

probatória. Rel. Min. Luiz Fux, em 23/9/2009.”²⁰

O jurista Eduardo Arruda Alvim²¹ observa quanto da oposição desta defesa:

Importante deixar claro nosso posicionamento no sentido de que se a execução não reunir condições de admissibilidade, desde que não haja necessidade de dilação probatória para demonstrá-lo, poderá o devedor oferecer objeção de pré-executividade, sem necessidade de prévia garantia do juízo. Seja permitido reprisar ser hoje orientação absolutamente tranqüila dos tribunais a de que se aquele que oferece objeção de pré-executividade não lograr obter êxito no acolhimento de sua posição, fica sujeito ao pagamento de honorários advocatícios em razão disso.(CALDEIRA, Adriano; FREIRE, Rodrigo da Cunha Lima (Org). Terceira etapa da reforma do código de processo civil: estudos em homenagem ao Ministro José Augusto Delgado. Salvador, BA: JusPODIVM, 2007. p. 136, g.n.).

Na decisão que julgar improcedente a execução de pre-executividade, caberá agravo de instrumento, devendo ser recolhidas as devidas custas.

Ainda caberá ao executado/contribuinte opor na sua defesa através de ações heterotópicas ou autônomas.

A ação declaratória no direito tributário é o meio utilizado na tentativa de afastar a cobrança do crédito antes do lançamento e da inscrição na dívida ativa, podendo ser pedido ao juiz declaração de inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes.

No entanto, o entendimento da doutrina e da jurisprudência majoritária é que “após a constituição do crédito tributário, não é mais possível o ajuizamento de ação declaratória”.

Deste modo, esse tipo de ação não impede a execução fiscal após a inscrição do contribuinte na dívida ativa, pois, após o lançamento da dívida, o Estado está apto à cobrança com o título executivo. Essa ação não suspende a execução, mesmo havendo a discussão de interesse jurídico do contribuinte.

²⁰ Pesquisa em site:<http://divisaoinformativos.wordpress.com/2009/11/08/sumula-n-393-stj/>. (Site visitado em 14/12/2013)

²¹ ALVIM, Eduardo Arruda. Processo Tributário - Doutrina e Jurisprudência (co-autoria, São Paulo: Editora RT, 1994 / 1ªed., 2ª tiragem, São Paulo: RT, 1995).

Outra forma de defesa permitida ao executado na execução fiscal é através da ação anulatória, que poderá ser proposta quando o executado pretende invalidar o crédito tributário por meio de outra ação, que não seja a dos embargos do devedor, evitando depósito ou garantia em juízo.

O contribuinte executado poderá interpor o mandado de segurança na sua defesa, uma vez que, considerado um remédio constitucional sem possibilidade de dilação probatória, poderá apresentar as novas provas, de direito líquido e certo, já na inicial, conforme dispõe nossa Constituição Federal :

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

LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por "habeas-corpus" ou "habeas-data", quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

O mandado de segurança é instrumento processual muito utilizado em matéria tributária, desde que o executado/contribuinte detenha de documentos e provas possíveis de apresentar os aspectos jurídicos dos fatos que originaram a controversa são certos e líquidos, mesmo que a questão jurídica envolvida seja de complexidade ou de questões da constitucionalidade da norma aplicada pela administração. Há dois requisitos essenciais no mandado de segurança, além das provas na inicial que são exigidos para que se caracterize e o juiz dê seguimento à ação sendo eles, a definição do sujeito passivo e o prazo para impetração.

A ação de repetição de indébito como forma de defesa está disciplinada no artigo 165 do Código tributário Nacional:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo

162*, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

A definição de Repetição do indébito segundo Wikipedia²² é: “(do latim *repetitio indebiti*) é tanto o direito quanto a medida processual na qual uma pessoa pleiteia a devolução de uma quantia paga desnecessariamente. Trata-se de uma modalidade de enriquecimento sem causa, fundamentada na inexistência da dívida e em um pagamento indevido por um objeto lícito.

O fundamento necessário para a repetição de indébito está na existência de erro no pagamento. No entanto, na demanda tributária a prova de que inexistia a obrigação tributária já dá cabimento à restituição dos valores pagos pelo contribuinte.

Sobre o assunto Luciano Amaro leciona²³:

“O pagamento de certa quantia, a título de tributo, embora sem nenhuma ressalva, não implica, portanto, confissão de dívida tributária”.

Isso não significa que, em toda e qualquer situação, nunca se tenha de provar matéria de fato no âmbito da repetição de indébito tributário. “Se alguém declarar à Fazenda Federal a obtenção de rendimento tributável, não pode pleitear a devolução com a mera alegação de que não percebeu aquele rendimento; requer-se a demonstração de que o rendimento efetivamente não foi percebido ou que, dada sua natureza, não era tributável”.

De forma indireta na defesa de execução fiscal ainda é possível opor Embargos de terceiros disposto no artigo 1046 a 1054 do CPC.

²² Repetição de indébito – Wikipédia http://pt.wikipedia.org/wiki/Repeti%C3%A7%C3%A3o_de_inde%C3%A9bito (site visitado 14/12/13)

²³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pg 284.

Art. 1.046. Quem, não sendo parte no processo, sofrer turbação ou esbulho na posse de seus bens por ato de apreensão judicial, em casos como o de penhora, depósito, arresto, sequestro, alienação judicial, arrecadação, arrolamento, inventário, partilha, poderá requerer-lhe sejam mantidos ou restituídos por meio de embargos.

§ 1º Os embargos podem ser de terceiro senhor e possuidor, ou apenas possuidor.

§ 2º Equipara-se a terceiro a parte que, posto figure no processo, defende bens que, pelo título de sua aquisição ou pela qualidade em que os possuir, não podem ser atingidos pela apreensão judicial.

§ 3º Considera-se também terceiro o cônjuge quando defende a posse de bens dotais, próprios, reservados ou de sua meação.

Art. 1.047. Admitem-se ainda embargos de terceiro:

I - para a defesa da posse, quando, nas ações de divisão ou de demarcação, for o imóvel sujeito a atos materiais, preparatórios ou definitivos, da partilha ou da fixação de rumos;

II - para o credor com garantia real obstar alienação judicial do objeto da hipoteca, penhor ou anticrese.

Art. 1.048. Os embargos podem ser opostos a qualquer tempo no processo de conhecimento enquanto não transitada em julgado a sentença, e, no processo de execução, até 5 (cinco) dias depois da arrematação, adjudicação ou remição, mas sempre antes da assinatura da respectiva carta.

Art. 1.049. Os embargos serão distribuídos por dependência e correrão em autos distintos perante o mesmo juiz que ordenou a apreensão.

Art. 1.050. O embargante, em petição elaborada com observância do disposto no art. 282, fará a prova sumária de sua posse e a qualidade de terceiro, oferecendo documentos e rol de testemunhas.

§ 1º É facultada a prova da posse em audiência preliminar designada pelo juiz.

§ 2º O possuidor direto pode alegar, com a sua posse, domínio alheio.

§ 3º A citação será pessoal, se o embargado não tiver procurador constituído nos autos da ação principal. (Incluído pela Lei nº 12.125, de 2009)

Art. 1.051. Julgando suficientemente provada a posse, o juiz deferirá liminarmente os embargos e ordenará a expedição de mandado de manutenção ou de restituição em favor do embargante, que só receberá os bens depois de prestar caução de os devolver com seus rendimentos, caso sejam afinal declarados improcedentes.

Art. 1.052. Quando os embargos versarem sobre todos os bens, determinará o juiz a suspensão do curso do processo principal; versando sobre alguns deles, prosseguirá o processo principal somente quanto aos bens não embargados.

Art. 1.053. Os embargos poderão ser contestados no prazo de 10 (dez) dias, findo o qual proceder-se-á de acordo com o disposto no art. 803.

Art. 1.054. Contra os embargos do credor com garantia real, somente poderá o embargado alegar que:

- I - o devedor comum é insolvente;
- II - o título é nulo ou não obriga a terceiro;
- III - outra é a coisa dada em garantia.

É cabível como forma de defesa na execução fiscal os Embargos de nulidade, embargos à arrematação e embargos à adjudicação previstos no artigo 746 do Código de Processo Civil.

Art. 746. É lícito ao executado, no prazo de 5 (cinco) dias, contados da adjudicação, alienação ou arrematação, oferecer embargos fundados em nulidade da execução, ou em causa extintiva da obrigação, desde que superveniente à penhora, aplicando-se, no que couber, o disposto neste Capítulo. (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

§ 1º Oferecidos embargos, poderá o adquirente desistir da aquisição. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).

A certidão de dívida ativa para sua validade como título executivo deve obedecer aos requisitos previstos por lei. Poderá ocorrer a nulidade da inscrição e da execução fiscal se houver omissão de qualquer dos requisitos determinados conforma dispõe artigo 203 do CTN:

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

Havendo vícios ou incertezas quanto a liquidez da certidão da dívida ativa o artigo 2º, § 8º, da Lei de Execução Fiscal e o art. 203 do Código Tributário Nacional estabelecem que a CDA seja substituída ou emendada até a decisão de primeiro grau. Os Embargos em primeiro grau permitem, em caso de vício ou elemento que afaste sua liquidez ou certeza, a substituição ou emenda da CDA é permitida até a decisão de primeira instância.

2.3 Do Ônus Da Prova

Os atos administrativos devem ser realizados em conformidade legal, gerando assim a presunção de validade. Muitos doutrinadores entendem que essa presunção não é absoluta, é relativa, podendo ser modificada caso prova contrária.

Segundo José dos Santos Carvalho Filho²⁴ sobre o tema menciona:

Vários são os fundamentos dados a essa característica. O fundamento precípuo, no entanto, reside na circunstância de que se cuida de atos emanados de agentes detentores de parcela do Poder Público, imbuídos, como é natural, do objetivo de alcançar o interesse público que lhes compete proteger. Desse modo, inconcebível seria admitir que não tivessem a aura da legitimidade, permitindo-se que a todo momento sofressem algum entrave oposto por pessoas de interesses contrários. Por esse motivo é que se há de supor que presumivelmente estão em conformidade com a lei.

No direito tributário por longo tempo o ônus da prova era matéria cabível ao contribuinte executado, pois o entendimento era da legitimidade do ato administrativo contrariando que o ônus da prova era do autor da demanda.

Nos dias de hoje, tal afirmação já é bem questionada, diante da presunção da validade dos atos administrativos.

O jurista Paulo Celso Bergstron Bonilha²⁵ entende que: “(...) a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão”.

Assim faz-se necessário que a Administração Pública indique o fato gerador de forma concreta e individual para que o ato administrativo seja jugado por presunção, caso contrário, caberá a ela o ônus da prova.

Recentemente foi julgado o Resp. 1.104.900 reconhecendo a inversão do ônus da prova da responsabilidade tributária nos casos em que o nome do sócio está incluso no título executivo desde o início do crédito tributário. Tal decisão

²⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 14ª. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

²⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário, 2ª, ed. São Paulo: Dialética, 1997.

teve por base o artigo 204 do Código tributário Nacional que dispõe: “A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite”.

Através desse julgado, o ônus da prova foi mantido para o contribuinte, que por ter seu nome incluso na certidão da dívida ativa desde o início da execução. O Fisco, mesmo sem provas, poderá incluir o nome do sócio na certidão, podendo executá-lo, o que sem margens de dúvida causou inquietação jurídica, visto que não há qualquer previsão legal que impeça a Fazenda a execução direta dos responsáveis.

Neste contexto Raquel Cavalcanti Ramos Machado²⁶ afirma que: “a mera alegação do fato, sem a demonstração de sua ocorrência, não tem o condão de obrigar o contribuinte, que deve, para não se submeter à exigência indevidamente cobrada, ao invés de tentar produzir prova de difícil realização ou mesmo impossível de ser realizada, demonstrar o vício na formação do ato administrativo”.

Já Marco Aurélio Greco²⁷ ensina quanto a inclusão dos sócios na certidão da dívida ativa no caso do ônus do contribuinte: “[...] não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo. [...] Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência”.

Portanto, deduz-se que se ato administrativo não incluir a devida fundamentação o executado contribuinte não deverá obrigatoriamente produzir prova negativa, difícil de ser produzida, cabendo-lhe apenas a demonstração de

²⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987.

não comprovação do fato gerador pela Fazenda, sendo-lhe injusto exigência em sentido contrário, dessa forma impede a presunção de validade deste ato administrativo.

2.4 Da Prescrição e da Decadência

O crédito tributário poderá ser extinto através da prescrição ou através da decadência, que diferem de acordo com o que segue:

A decadência encontra-se prevista pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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.

O prazo de decadência não é interrompido e não pode ser suspenso, portanto, sua contagem é direta, considera-se a contagem do prazo decadencial contado desde o nascimento do direito.

Ocorre o lançamento por homologação na forma decadencial, quando a lei não fixar prazo, previsto no artigo 150 § 4.º do CTN: “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado este prazo sem que a fazenda tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

O Jurista Antonio Luis da Câmara²⁸ em comparativo entre a decadência e a Prescrição menciona: “A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício, a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu pela falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida”.

Encontra-se a previsão da prescrição no artigo 174 do CTN, que assim dispõe:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I - pela citação pessoal feita ao devedor;
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.

A extinção do direito do credor na cobrança do crédito tributário ocorre com a prescrição, que após sua constituição prescreve em 5 anos.

No entanto, poderá ocorrer a suspensão dessa prescrição em casos previstos pela lei. Na Lei complementar 118/2005, ocorrerá à prescrição contando-se pelo despacho do juiz na ação de execução fiscal no mandado de citação; após o protesto judicial, por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

A lei 11.051/2004, artigo 6º, prevê a prescrição intercorrente, sendo acrescentado no artigo 40 da Lei 6.830/80 § 4º. que dispõe: “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. (...). § 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”.

²⁸ LEAL. Antônio Luís da Câmara. Da Prescrição e da Decadência, 2ª. ed., Rio, Forense, 1959, p. 115-6 e 114

Portanto, ocorrerá a prescrição intercorrente após a citação do devedor diante da inércia da Fazenda, sem dar qualquer prosseguimento a ação após decorridos 5 anos. Essa prescrição poderá ser deferida de ofício ou através de pedido da parte interessada decretada pelo juiz. Deste modo, será garantida a segurança jurídica aos litigantes, uma vez que se houver a paralização da cobrança por parte do fisco por mais de cinco anos poderá extinguir o crédito tributário pela prescrição intercorrente.

Em sua obra Renata Elaine Silva²⁹ menciona sobre diferenças entre a prescrição e a decadência in verbis:

Enfim não há como negar a diferença entre os institutos da prescrição e da decadência, considerando a definição do Direito Civil e do Direito Tributário. Igualmente percebe-se quando a consideração das diferenças destaca o efeito extintivo atribuído aos institutos que são conceitos jurídicos positivos como afirmamos ao longo do texto e não possuem os mesmos efeitos comparando o direito civil e o direito tributário por falta de positividade jurídica.

No entanto, trata a decadência como “um fenômeno temporal que aplica o exato limite do tempo no direito” e entende que isso restringe que o direito seja aplicado para a constituição do crédito tributário, quanto à prescrição entende ser também “um fenômeno temporal de forma a regulamentar o tempo para a exigibilidade do crédito” para que ocorra a satisfação do crédito.

²⁹ SILVA, Renata Elaine. Curso de decadência e da prescrição no direito tributário, regras do direito e segurança jurídica, São Paulo, Editora Noeses, 2013, pg. 120.

CAPÍTULO 3 – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito

A definição de responsabilidade segundo AURÉLIO³⁰ é s.f 1-a qualidade ou condição de responsável; 2- jur. capacidade de entendimento ético-jurídico e determinação volitiva adequada, que constitui pressuposto penal necessário da punibilidade.

O Código Tributário Nacional dispõe:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

Podemos conceituar de acordo com o Código Tributário Nacional (128 - CTN) a responsabilidade tributária como uma imposição da lei, tomada por terceira pessoa, indiretamente favorecido na ação praticada, perante a Fazenda Pública, de efetuar o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

Vittorio Cassone³¹ leciona:

“Assim, a teor do art 128 do CTN, responsabilidade tributária por substituição ocorre quando, em virtude de disposição, expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou situação tributados. Nessa hipótese, é apropriada lei que substitui o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto.”

O jurista Hugo de Brito Machado³² conceitua a responsabilidade pelo: “dever de tornar efetiva a prestação”. Em sentido amplo, é esta também a definição de Responsabilidade Tributária.

³⁰ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, Novo dicionário da Língua Portuguesa, 2ª Ed., 1995, Editora Nova Fronteira, pag. 1496

³¹ CASSONE, Vittorio. Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência, 13ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, pag. 172.

Segundo Kiyoshi Harada³³:

“A Responsabilidade Tributária consiste no dever de o contribuinte, sujeito passivo natural, tornar efetiva a prestação de dar, consistente no pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal), ou a prestação de fazer ou não fazer, imposta pela legislação tributária no interesse da fiscalização e arrecadação tributária (obrigação acessória)”.

Entende-se, que o sujeito passivo devedor tributário recebe a responsabilidade independente de ser contribuinte, ou seja, sem possuir relação direta e pessoal com o fato gerador, assume esse vínculo por imposição de dispositivo legal.

Logo a, responsabilidade jurídica em geral se efetiva a partir do desrespeito a uma norma jurídica, ou através do ato de inadimplemento, mesmo que seja lícito, mas causando dano injustificado a outrem, devendo desta forma ser restabelecido o estado anterior da situação ou da norma jurídica.

O legislador ao impor a responsabilidade tributária, procurou assegurar ao Fisco os recebimentos dos tributos devidos, prevendo situações em que se o devedor não cumprir com o pagamento, será imputado a outrem cumpri-lo, outrem que não seja o contribuinte, mas que ligado ao fato gerador assumirá essa responsabilidade.

Para alguns juristas há o entendimento de que apesar da lei assegurar os recebimentos para a Fazenda imputando a responsabilidade ao terceiro, inserindo-o no polo passivo, entendem que essa imputação gera prejuízo ao sujeito passivo indireto o que não deveria ocorrer, pois, esse tributo deveria ser cobrado da pessoa que praticou o fato gerador.

Neste sentido é o entendimento de Eduardo Sabag³⁴ que ensina: “em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto,

³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Campinas: Malheiros, 1998.

³³ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas, 2002, pg 65

³⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 635

o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”).

Neste contexto, a responsabilidade tributária é uma imposição legal que oportuniza a Fazenda Pública os meios de obrigar o contribuinte ou terceiro responsável através da execução fiscal ao cumprimento do pagamento do tributo.

3.2 Modalidades de Responsabilidade Tributária

A responsabilidade tributária quando imposta a terceiro pode ser disposta de três maneiras, de forma pessoal, solidária ou subsidiária.

A forma pessoal é conferida ao responsável quando a ele é imputado com exclusividade adimplir a dívida total, desde a sua geração. Assim, o contribuinte poderá ser afastado de cumprir o pagamento na forma da lei, o terceiro assumirá a dívida, respondendo integralmente por ela.

No caso da forma solidária ocorrerá quando mais de uma pessoa tiver a integração no polo passivo da dívida tributária, ou seja, solidariamente ambos responderão pela dívida.

Já na forma subsidiária, o terceiro arcará com a dívida apenas se o contribuinte não realizar o pagamento, sendo que ao contribuinte primeiro será imputado o pagamento e caso ele não o faça o terceiro subsidiário será obrigado ao pagamento.

Ferragut³⁵ entende “para que um sujeito seja considerado responsável pelo pagamento de determinada obrigação tributária terá que estar: ”a) indiretamente vinculado ao fato jurídico, ou seja, ao fato descrito pelo critério material da regra matriz de incidência tributária ou, b) direta ou indiretamente vinculada ao sujeito que a praticou”.

³⁵ FERRAGUT, Maria Rita, Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2003, São Paulo: Noeses, 2009.

Tem-se, portanto, que será considerado responsável pela dívida tributária o sujeito que tenha vínculo ao fato gerador direto ou indiretamente.

3.2.1 Responsabilidade por Substituição

O Código Tributário Nacional define os tipos de responsabilidade tributária, dentre eles podemos destacar:

Responsabilidade por substituição prevista no artigo 128 CTN e fundamentado no artigo 150 §7º da Constituição Federal de 1988, incluída pela Emenda Constitucional nº. 3 de 1993:

Art. 128.(CTN) Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

“Art. 150. (CF) Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Segundo Eduardo Sabbag³⁶ “a pessoa que a lei ordena que substitua o contribuinte é chamada de “responsável por substituição”, ou “substituto tributário”. Ela como terceira pessoa escolhida vem e ocupa o lugar do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador”.

³⁶ SABBAG, Eduardo. Direito Tributário- 10ª. Ed. São Paulo, Premier Máxima, 2009.pg. 225.

O jurista Ricardo Alexandre³⁷ ensina que “na responsabilidade por substituição, a sujeição passiva do responsável surge contemporaneamente à ocorrência do fato gerador”.

Para tanto, se o sujeito tiver vínculo com o fato gerador da dívida tributária poderá ser chamada ao polo passivo da execução.

3.2.2 Responsabilidade Solidária

A Responsabilidade solidaria está prevista na Lei 5.172/1966 no artigo 124 do (CTN) que assim dispõe:

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Para Eduardo Maciel Ferreira Jardim³⁸ “a solidariedade significa a existência de mais de um devedor relativamente à mesma obrigação, com a particularidade de cada qual encontrar-se investido do dever jurídico relativo ao pagamento integral do débito correspondente”.

Ainda entende esse doutrinador que “o legislador tem o condão de nomear sujeitos passivos alcançados pela solidariedade, condicionada a sua escolha, a bem ver, às pessoas vinculadas ao fato jurídico tributário, nos termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional e, sobretudo, em harmonia com os postulados cardeais de nosso sistema normativo”.

³⁷ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário esquematizado, 3ª ed., Atual. Rio de Janeiro, Forense, São Paulo: Método, 2009, pag.299.

³⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual do Direito Financeiro e Tributário, 11ª. Ed, São Paulo, Saraiva, 2010.

Sobre o tema leciona Hamilton Fernando Castardo³⁹ que a responsabilidade solidária: “É o instituto que determina a exigência das prestações na íntegra de qualquer dos obrigados existentes na relação jurídica. Em matéria tributária somente há a solidariedade passiva. Não há solidariedade ativa no âmbito tributário”.

Deste modo, a responsabilidade solidária deve ser invocada quando o Fisco verificar o vínculo das pessoas ligadas a empresa no período do fato gerador do tributo.

3.2.3 Responsabilidade por Transferência

Com propriedade Castardo⁴⁰ leciona: “No âmbito da responsabilidade tributária por transferência, o contribuinte tem o dever do cumprimento da obrigação tributária, no recolhimento do crédito tributário. Verificada a impossibilidade de que ele a cumpra, a obrigação é do responsável como devedor solidário. Esta responsabilidade constitui-se em relação aos atos praticados ou as omissões cometidas pelo responsável indicados na lei”.

A responsabilidade tributária por transferência vem enunciada no artigo 134 do CTN dispõe:

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.

³⁹ CASTARDO, Hamilton Fernando. Direito tributário na prática, 1ª. Ed, São Paulo, IOB, 2010, pag. 206.

⁴⁰ CASTARDO, Hamilton Fernando. Op.cit.pag. 218.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Rubens Gomes de Souza⁴¹ ensina: “que a transferência ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto)”.

Segundo José Otavio Vianna Vaz⁴² “o fundamento da responsabilidade por transferência é o mesmo da responsabilidade por substituição, vele dizer, o Estado, para a garantia do seu crédito, por praticidade, para evitar evasão, etc., tem interesse ou necessidade de cobrar tributo de pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador”.

Portanto, nesse aspecto o Fisco se vale do poder para fazer a cobrança e inclusão de terceiro que tiver feito transferência para se livrar da dívida tributária. Para garantia do credor esse poderá evocar pessoa diversa que tenha vínculo ao crédito tributário.

3.2.3.1 Responsabilidade de Transferência dos Sucessores

A responsabilidade dos sucessores se encontra normatizada no CTN artigos 129 ao 133:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

⁴¹ SOUZA, Rubens Gomes de. Compendio de legislação tributária, pag.92.

⁴² VAZ, José Otavio Vianna. A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no código tributário nacional, Belo Horizonte, Del Rey, 2003, pag 110.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 28, de 14.11.1966)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Nesse sentido Vianna Vaz⁴³ leciona: “Na responsabilidade dos sucessores, subespécie da responsabilidade por transferência, a responsabilidade surge, primeiro, contra o devedor originário, transferindo-se posteriormente, para o responsável, em virtude, de praticabilidade da arrecadação, comodidade do Fisco, ou ainda, pela impossibilidade de se exigir a obrigação do sujeito passivo originário”.

Logo, o determinante para configurar a responsabilidade dos sucessores é o momento da ocorrência do fato gerador. E com isso, o responsável que integrará a relação jurídica tributária, estará obrigado ao pagamento do tributo, ainda que em momento posterior ao de ocorrência do fato gerador.

⁴³ VAZ, José Otavio Vianna, op.cit. pag.112.

3.2.3.2 Responsabilidade de Transferência para Terceiros

A responsabilidade de terceiros está inserida nos artigos 134 e 135 do CTN, assim dispõe:

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.

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

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Segundo Paulo de Barros Carvalho⁴⁴ “a responsabilidade dos sucessores e de terceiros, nos termos do Código Tributário Nacional, transcendem as premissas Constitucionais relativas à competência tributária sobre desbordar os limites estatuídos pela própria lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Sustenta, outrossim, que ao atribuir competência legislativas às pessoas políticas, o constituinte vinculou o legislador ordinário a eleger um sujeito passivo, o qual pode ser o próprio praticante do fato ou um terceiro a ele relacionado”.

Nesse sentido, Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁴⁵, menciona o entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho “ o ilustre professor depreende que essas pessoas estariam sujeitas as responsabilidades decorrente do descumprimento de

⁴⁴ CARVALHO, Paulo Barros. Curso de direito tributário. 25ª ed., São Paulo, Saraiva, 2013, pag. 314.

⁴⁵ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, op.cit.pag. 433 e 434.

dever, pelo que estaríamos diante de prestação de cunho sancionatório e não prestação tributária. Nos desdobres dessa conclusão exsurge a possibilidade pela qual o responsável poderia ressarcir-se junto ao sujeito passivo tributário”.

O jurista José Otavio Vianna Vaz⁴⁶ leciona: “a responsabilidade é estabelecida em consonância com o disposto no art. 128 do CTN, entre a responsabilidade por “substituição” e “por transferência”, que permite a atribuição a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação, não distinguindo o art. 128 entre responsabilidade “por substituição” e por “transferência”, a imputação de responsabilidade de terceiro pode se dar por meio de qualquer destas formas enunciadas no art.134”.

Assim sendo, a responsabilidade de terceiros poderá ser inquirida pelo Fisco, com o intuito de obter o recebimento dos tributos ao erário, que poderá ser atribuída por substituição ou por transferência podendo ser cobrado solidariamente, o que permite ao Fisco uma forma mais ampla de liquidação da dívida tributária.

3.2.4 Responsabilidade por Infrações

Para Hamilton Fernando Castardo⁴⁷ em se tratando de responsabilidade por infrações comenta:

No direito tributário, quanto à penalidade por infração a legislação tributária, independe da intenção do agente (art.136 CTN) proclamando que a ignorância do agente em relação ao contido em determinada norma não o exime pela responsabilidade pela sua não observância ou a transgressão aos seus preceitos. É assertiva necessária, para que o infrator não se exima da punição, sob a alegação de desconhecimento da norma e, dessa forma, agir contrário aos seus preceitos, diferente da conduta por ela imposta, configurando conduta ou forma ilícita.

A responsabilidade por infrações se encontram previstas nos artigos 136 a 138 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

⁴⁶ VAZ, José Otavio Viana, op.cit.pag.114 – 115.

⁴⁷ CASTARGO, Hamilton Fernando, op.cit, pag. 220.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

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

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

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

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

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

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Ensina-nos Jose Otavio Vianna Vaz⁴⁸ que “a par da premissa de que o pressuposto para a responsabilização reside no elemento subjetivo do tipo, entendemos que a “infração à lei” mencionada no caput do art. 135 não se refere à lei tributária, mas à leis que regem os diversos tipos societários.

Para Vianna Vaz⁴⁹ sobre a responsabilidade da infração à lei menciona:

Traçando-se um paralelo entre a redação do art.134 e do art. 135, verifica-se que o primeiro, responsabiliza os agentes por “atos em que intervierem” ou “omissões de que forem responsáveis”. O segundo, por sua vez, somente refere-se a atos praticados”. Ora, poder-se-ia argumentar que o não recolhimento de tributo não é “ato praticado”, mas “ato não praticado”, mas “ato não praticado”, vale dizer, “omissão” Partindo-se o pressuposto de que o legislador empregou de forma coerente as expressões, o não recolhimento de tributo não seria figura típica no art. 135, por configurar “omissão”, vale dizer, hipótese não prevista na lei. Em reforço a tese supramencionada acrescenta-se o fato de o art. 136, do CTN, regra geral sobre responsabilidade, tratar de “infrações da legislação tributária”, aqui compreendidos atos e omissões” indistintamente.

Com base nesse dispositivo costuma-se afirmar que a responsabilidade por infrações da legislação tributária é do tipo objetiva, ou seja, independente da intenção do agente, independente da existência de dolo ou culpa.

⁴⁸ Vaz, José Otavio Vianna. Op.cit. pag 137.

⁴⁹ Vaz, José Otavio Vianna ,Op.cit. pag.136.

3.2.5 - Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador decorrente de dolo – artigos 134 e 135 do CTN

A responsabilidade tributária atribuída ao sujeito passivo abrange o contribuinte quanto o responsável, e procura garantir o adimplemento do crédito tributário ou sancionar o responsável prevista no artigo 135 do CTN, já citado no item anterior.

Para Luciano Amaro⁵⁰ o artigo 135 do CTN estipula responsabilidade plena, por substituição tributária. As pessoas indicadas nesse artigo passam a serem os responsáveis pelo dever tributário ao invés do contribuinte. Nesse sentido comenta: “Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária, do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde ‘pessoalmente’”.

Hugo de Brito Machado⁵¹ entende que o artigo 135 cuida de substituição, com exoneração de pessoa jurídica, defende se tratar de solidariedade sem benefício de ordem, assim leciona: “Dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas que indicam não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada. A presença do responsável, daquele a quem é atribuída a responsabilidade tributária nos termos do artigo 135 da CTN não exclui o contribuinte”.

O entendimento doutrinário diverge quanto à natureza jurídica da responsabilidade, uns defendem que a responsabilidade tributária tem natureza civil e outros que a natureza é de ordem tributária. Os doutrinadores que entendem que a finalidade é somente sanção costumam excluir a responsabilidade da pessoa jurídica, e nesse caso, responderá pela dívida o sócio administrador, no entanto, os que entendem a responsabilidade com a finalidade de garantia não excluem a pessoa jurídica e sim acrescentam o sócio administrador no polo passivo da execução fiscal.

⁵⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 1999, pg.308.

⁵¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, V.2, São Paulo, Atlas, 2004, pp 593-595.

Para Paulo de Barros Carvalho⁵², o artigo 135 do CTN, com a indicação das pessoas no seu artigo entende haver uma relação de caráter administrativo e sancionatório e não uma relação jurídica tributária. Não se enquadraria, pois nos contornos da responsabilidade tributária ou da solidariedade, tal como prevista no CTN.

Na prática é cada vez mais comum a inclusão do nome dos sócios ou diretores no polo passivo da execução fiscal, de modo que quando houver o nome indicado na CDA, caberá a inversão do ônus da prova, segundo STJ.

Nesse sentido Alexandre Mazza⁵³ menciona:

Segundo o STJ, porém, se o nome do sócio estiver indicado na CDA, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao sócio demonstrar que não houve excesso de poder ou infração. In verbis:

Tributário. Execução fiscal. Exceção de pré-executividade. Necessidade de dilação probatória. Inadmissão. Inadimplemento da obrigação de pagar tributos. Responsabilidade dos sócios na certidão da dívida ativa. Presunção de legitimidade.

- 1- Admite-se a objeção de pré-executividade para acolher exceções materiais extintivas ou modificativas do direito do exequente, desde que comprovadas de plano e desnecessária a produção de outras provas além daquelas constantes dos autos ou trazidas com a própria exceção.
- 2- O mero inadimplemento da obrigação de pagar tributos não constitui infração legal capaz de ensejar a responsabilidade prevista no artigo 135 III do CTN.
- 3- Não se pode, diante da presunção de certeza e liquidez da Certidão da Dívida ativa, inverter o ônus probatório para a exclusão dos sócios da execução fiscal.
- 4- Por possuir a CDA a presunção juris tantum de liquidez e certeza seria gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse provas das hipóteses previstas no art 135 do CTN.
- 5- Recurso especial improvido (RESP. no. 896.493/SP, DJU de 13.3.2007).

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2000.

⁵³ MAZZA, Alexandre. Noções elementares do Direito Tributario, Ed. Damasio de Jesus Ltda, 2 ed., São Paulo, pag.129.

Considerando a divergência doutrinária, entende-se que ela é solidária e objetiva. O Supremo Tribunal de Justiça vem com entendimento igual. Consequentemente, a responsabilidade dos sócios não exclui o devedor tributário, portanto, somente será considerado responsável o diretor ou sócio que possuir poder de administração e tiver cometido excesso de poder ou infração elencados no artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

CAPITULO 4 - DO REDIRECIONAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Na Lei 6.830/80 em seu artigo 4º, inciso V, a ação de execução fiscal poderá incluir em seu polo passivo "o responsável, (diretores, gerentes ou sócios) legalmente, por tributos ou não, de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado".

Deste modo o sócio, gerente ou diretor ou responsável da empresa que tenha agido de forma excessiva cometendo infrações ou excesso de poderes, poderá ter seu nome incluso no polo passivo da ação tributária como substituição da pessoa jurídica., conforme disposto no artigo 135, inciso III do CTN.

Assim dispõe o art. 2º, § 5º, inciso I, da Lei 6.830/80:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

Portanto, o termo de inscrição da Dívida ativa que não incluir o nome do corresponsável, poderá ser nulo segundo o artigo 202, inciso I do CTN.

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

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

Ocorre que a jurisprudência atual majoritária tem entendimento que o nome do responsável tributário não é exigível na constância da CDA. O Supremo Tribunal Federal⁵⁴ também tem esse entendimento, in verbis: "Podem (os responsáveis por substituição) ser citados – e ter seus bens penhorados – independentemente de processo judicial prévio para a verificação inequívoca das circunstâncias de fato

⁵⁴ Site: 22 STF, RE nº 100.920-SP, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 115/786.(visitado em 10.01.2014)

aludidas no art. 135, caput, do CTN, matéria essa que, no entanto, poderá ser discutida, amplamente, em embargos do executado”.

Se a Fazenda comprovar de forma incontestável que os sócios, gerentes ou diretores (os responsáveis) pela empresa cometeram abusos, excesso de poderes ou infrações poderá chamá-los a fazer parte da execução fiscal. Para tanto, necessário se faz comprovar que esse terceiro “responsável causou a prática de atos dolosos ou cometeu alguma fraude contrária aos interesses da empresa, de acordo com o artigo 135 do CTN”.

Essa comprovação deverá ocorrer na prática do lançamento, conforme disposto no artigo 142 do CTN. O que dará ao terceiro a chance de defesa e apresentar suas razões, que poderão excluí-lo ou não de ter seu nome na responsabilidade da dívida ativa, sendo esse o momento disposto pela lei de sua ampla defesa e do contraditório.

Nestes termos, o artigo 142 do CTN dispõe: “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.”

Entende Humberto Teodoro Junior⁵⁵ sobre o tema:

Com relação à corresponsabilidade de terceiros pelos créditos tributários inscritos em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível corresponsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acerto antes do ingresso da Fazenda em juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, consequentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas.

Nesse sentido, alguns doutrinadores defendem o processo administrativo como forma de dar ao terceiro responsável a oportunidade de defesa. Hugo de Brito

⁵⁵ TEODORO JUNIOR, Humberto. Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pag. 28

Machado⁵⁶ assim leciona: “não se pode imputar ao diretor, administrador ou sócio-gerente a prática de ato contrário à lei societária ou ao contrato social sem ofertar-lhe oportunidade de defesa, nem tampouco sem a prévia instauração de processo administrativo específico para esse fim”.

Uma das situações constantes é que em abuso da Lei, a Fazenda quando não consegue localizar bens da empresa devedora de tributos para a devida penhora e garantia da dívida, requer ao judiciário a desconstituição da personalidade jurídica, de forma a redirecionar a ação de execução fiscal para todos os responsáveis pela empresa.

Deverá o juiz, atentar-se que não deverá observar apenas o inadimplemento dos tributos e sim ater-se aos fatos que comprovem a má conduta de seus sócios, analisando o contrato social ou estatuto, verificando qual dos sócios possui bens, poder de gestão e como foi dividida as cotas sociais da empresa.

Nessa situação caberá a Fazenda o ônus da prova da infração das leis, visto que a responsabilidade dos sócios não é de forma objetiva, devendo ser excluídos os sócios que não detém poder de gestão, que não exerceram a gerência da empresa, que possuem cotas mínimas. Deverão ser apuradas também quando ocorrer de substituição do quadro societário por vendas de cotas.

O Supremo Tribunal Federal⁵⁷, assim entende sobre a substituição irregular dos sócios:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE PROVA DE SUCESSÃO EMPRESARIAL. SÓCIOS QUE NÃO INTEGRAVAM O QUADRO SOCIETÁRIO À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. 1. A tese da Fazenda Nacional é que, em face da reconhecida dissolução irregular da empresa executada, os sócios que ingressaram na sociedade depois da ocorrência do fato gerador do crédito tributário excutido devem se responsabilizar pela dívida. 2. No caso, o acórdão recorrido consignou que a exequente não apresentou qualquer documento que amparasse a alegação de ocorrência de sucessão, hipótese que deveria ser comprovada de forma concreta, de modo a justificar a responsabilidade tributária prevista nos arts. 131, I, e 133 do CTN, sendo certo que a mera alteração do quadro societário não configura a sucessão

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Britto. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e Redirecionamento da Execução Fiscal. Ed. Dialética, 2000, pag. 142/14

⁵⁷ Site: Jurisprudência STF [http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=INTEGRA %C3%87% C3 %83O+AO+QUADRO+SOCIET%C3%81RIO](http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=INTEGRA%C3%87%C3%83O+AO+QUADRO+SOCIET%C3%81RIO) (site visitado em 25/12/2013).

de empresas. Nesse contexto, para se chegar à conclusão diversa seria necessário o revolvimento do acervo fático-probatório, providência obstada pela Súmula 7/STJ. 3. "O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular)" (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.009.997/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 2/4/2009, DJe 4/5/2009). 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ - AgRg no REsp: 1251322 RJ 2011/0096431-7, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 22/10/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/11/2013).

Portanto, o redirecionamento da ação de execução fiscal, que tiver irregularidade na dissolução societária presumirá que determinado sócio permanecerá administrando a empresa e poderá eximir os sócios que não tiver poder de administrativo, esse fato levará a responsabilidade pessoal do responsável pelo poder de gestão da empresa.

Deste modo, o redirecionamento da ação de execução fiscal seja substituído para um terceiro responsável, no judiciário, importará na supressão de toda a esfera administrativa com todas as defesas possíveis.

4.1 Jurisprudências

Os entendimentos jurisprudenciais do STJ demonstram que deverá haver provas incontestáveis de que a dívida fiscal ocorreu por fraude ou qualquer ato doloso cometido por seus sócios, gerentes, diretores e ou responsáveis pela empresa, o que na comprovação desse dolo, será admitido a atribuição da responsabilidade tributária subsidiária a esse terceiro. Dessa forma poderá ocorrer o redirecionamento dessa execução para terceiros desde que a Fazenda comprove o

dolo dos sócios, nesse sentido o Agravo Regimental 1.346.462/RJ e no Agravo 1150455/sc , *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - ART. 135, INC. III, DO C.T.N. - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - SUBJETIVIDADE - COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE ATO PRATICADO MEDIANTE FRAUDE OU COM EXCESSO DE PODERES - NECESSIDADE - INFRAÇÃO À LEI – MERA INADIMPLÊNCIA - NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A jurisprudência deste eg. Tribunal consolidou-se quanto a ser subjetiva a responsabilidade do sócio-gerente pelo pagamento de tributo devido pela sociedade, ficando aquele obrigado pessoalmente pela dívida, somente quando restar provado ter ele agido com fraude ou excesso de poderes, não se consubstanciando em infração à lei, de per si, a mera inadimplência. Recurso especial a que se negou seguimento.

Ademais, o STJ já pacificou o entendimento de que o mero inadimplemento não configura hipótese de responsabilização de sócios, administradores ou gerentes, conforme constam nos julgados AgRg no AREsp 16813/GO, REsp 1.255.552/RS e REsp 1.101.728/SP, cuja decisão se deu em sede de recurso repetitivo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EResp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08⁵⁸.

⁵⁸ Site: STJ. REsp 1.101.728/SP. Primeira Seção, Ministro Relator Teori Albino Zavascki. DJe 23/03/2009 (visitado 25/12/2013).

Com relação a dissolução irregular societária, entende o STJ de forma consolidada que poderá haver o redirecionamento da execução fiscal, conforme a Súmula 435 do STJ.

Súmula 435: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

Nesse sentido é entendimento do STJ:

O precedente mais antigo que embasou a nova súmula é de 2005, referente ao Recurso Especial n. 738.502, interposto pela Fazenda Nacional ao STJ contra os proprietários da empresa Fransmar Cozinha Industrial Ltda, de Santa Catarina. No recurso, acatado pelos ministros do STJ conforme o voto do relator, ministro Luiz Fux, os proprietários da empresa executada argumentaram que seria impossível responsabilizar os sócios pelos débitos A Fazenda, por sua vez, afirmou que a mudança de localização da Fransmar, sem qualquer comunicação ao fisco nem alteração no contrato social – ou, ainda, sem distrato social e sem a devida averbação na junta comercial – pressupõe dissolução irregular de sociedade, constituindo-se infração. Ressaltou, ainda, que conforme o Código Comercial a dissolução irregular da sociedade, nos casos em que a empresa deixa de operar sem o devido registro na junta comercial do estado, acarreta a responsabilidade solidária de todos os sócios.

Outro caso emblemático referente ao tema foi observado no âmbito do STJ, em 2007, em relação ao Recurso Especial n. 944.872, do Rio Grande do Sul. O recurso foi interposto pela Fazenda Nacional contra a empresa MPA Recreações e Esportes Ltda. No recurso, também provido pelos ministros conforme o voto do relator, o ministro Francisco Falcão, a Fazenda atestou que houve afronta ao Código Tributário Nacional (CTN), enfatizando ter acontecido dissolução irregular da sociedade, devidamente comprovada pelo oficial da junta comercial, motivo por que pediu o redirecionamento da execução para os sócios-gerentes.

Como as súmulas compreendem a síntese de um entendimento reiterado do tribunal sobre determinado assunto, a pacificação do entendimento a esse respeito servirá como orientação para as demais instâncias da Justiça, daqui por diante⁵⁹.

Em situações que insurgem no redirecionamento de sócio que não mais participava da sociedade à época dos fatos, o entendimento do STJ é de não admissão do redirecionamento, visto que o fato gerador teve sua prática antes da participação do terceiro na sociedade.

⁵⁹ Site: Jurisprudência STJ http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=96849 (site visitado em 25/12/2013).

Nesse sentido é o Agravo regimental⁶⁰, *in verbis*:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. AUSENCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA 282/STF. REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. VERIFICADA A DISSOLUCAO IRREGULAR DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE DO SOCIO-GERENTE A EPOCA DOS FATOS GERADORES.

[...]

3. Verificada a dissolução irregular da empresa, o redirecionamento da Execução Fiscal somente é possível contra o sócio-gerente da sociedade a época do fato gerador, o que não ocorre no caso dos autos.

Isto posto, para que ocorra o redirecionamento da execução fiscal se faz necessário segundo o entendimento do STJ que o sócio-gerente tenha se desligado da empresa após o fato gerador, pois, se apurado a dívida e o fato gerador na sua constância na sociedade responderá pela execução fiscal.

4.2 Evolução da Jurisprudência

Ao longo dos tempos os doutrinadores e juristas foram modificando os modos de julgamentos que envolvem a responsabilidade na Execução Fiscal e devido a essa evolução novas teses acabaram por serem defendidas dentre elas destacamos, a Teoria da Responsabilidade Objetiva e Solidária e a Teoria da Responsabilidade Subjetiva e Solidária, como segue:

4.2.1 Teoria da Responsabilidade Objetiva e Solidária

Em meados de 1981, entendia o STJ quanto ao redirecionamento da responsabilidade tributária da pessoa jurídica para os sócios, que se a empresa não tivesse bens que pudessem liquidar a dívida do fisco, seus sócios deveriam ser citados para que em sua defesa apresentassem motivos de inexistência de qualquer dolo ou culpa quanto aos atos praticados na empresa para que fossem isentos da responsabilidade das obrigações com as dívida tributária.

Dessa forma havia sobre os sócios a responsabilidade objetiva e solidária, sem a necessidade de a Fazenda fazer prova de dolo ou culpa dos sócios na

⁶⁰ Site: AgRg no AgRg no Ag 1.371.752/SP, Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 13.4.2011.) (site <http://www.radaroficial.com.br/d/41781930> visitado em 25/12/2013.

dissolução da empresa, havendo a inversão do ônus probatório, devendo o sócio provar que não cometeu nenhum ato culposos ou doloso. A responsabilidade aqui interpretada era de forma objetiva, visto que, o sócio responderia pelo débito tributário.

Esse era o entendimento do Supremo Tribunal Federal antes de 1988 e do Supremo Tribunal de Justiça.

Essa corrente entendia que no artigo 135 da CTN prevalecia a teoria da responsabilidade objetiva e solidária entre o administrador e a empresa, uma vez que, o administrador possuía o interesse econômico da empresa e diante disso o simples inadimplemento do tributo era considerado como “infração legal”, o que permitia ao Fisco o “redirecionamento da execução fiscal”.

Nessa teoria não se apurava se o sócio havia ou não cometido excesso de poderes, desvios, simplesmente, era-lhe atribuído a responsabilidade em razão do inadimplemento, ignorando o legislador o exposto no artigo 135.

4.2.2 Teoria da Responsabilidade Subjetiva e Solidária

A teoria da responsabilidade subjetiva entende que para haver o redirecionamento da execução tributária o administrador deverá agir com dolo ou culpa nos atos praticados na gerência da empresa.

Na responsabilidade por substituição também conhecida por “pessoal”, ocorre o redirecionamento da execução fiscal, pois entendem os doutrinadores que quando o administrador agir com culpa ou dolo deve responder de forma direta substituindo o contribuinte, nesse caso há a exclusão do contribuinte passando o terceiro a responder inteiramente pela execução.

Nesse sentido o Doutrinador Eduardo Sabbag⁶¹ menciona:

Em geral o contribuinte é vítima dos atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual, se procuram responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte em princípio afastado da relação obrigacional.

⁶¹ SABBAG, op. cit. 2009, p. 676

Essa teoria, embora venha de encontro com o artigo 135 do CTN, afasta o contribuinte, no entanto, alguns juristas entendem que a empresa deveria também responder, pois, ao escolher o administrador tem a “*culpa in iligendo*” e muitas vezes essa substituição acaba por impedir o Fisco do recebimento da dívida tributária, visto que, geralmente, não se encontram bens no nome do administrador, que dificulta o recebimento fazendário.

A evolução do entendimento do STJ demonstrou nos julgados ao correr do tempo que somente o não pagamento do tributo não insere em infração à lei, e que para que ocorra o redirecionamento da execução, faz-se necessário a inclusão do nome dos sócios na CDA como co-obrigados a responsabilidade da dívida, e nos casos que não foram inclusos na CDA, o Fisco se incumbirá de provar a ingerência e a culpa ou dolo dos sócios na administração do contribuinte.

Atualmente o entendimento do STJ vem no sentido de que na ocorrência do redirecionamento do sócio em razão de culpa ou dolo será mantido o sócio no polo passivo da demanda, de forma subjetiva do tipo solidário em concordância com o artigo 135 do CTN, superando o antigo entendimento que esse deveria ser mantido apenas por ser “o sócio” de forma objetiva e solidária.

Entende-se que a responsabilidade do sócio administrador é do tipo subjetiva e solidária.

CAPITULO 5 – DAS DUAS CORRENTES DOUTRINÁRIAS SOBRE O REDIRECIONAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

As duas principais correntes dos doutrinadores se dividem sobre o assunto, sendo que a primeira entende que ocorre o redirecionamento da execução fiscal quanto a responsabilidade dos sócios de acordo com o artigo 10 do decreto 3.708/19, que respondem pelos seus atos de culpa ou dolo quanto ao excesso e abusos cometidos durante o seu mandato e a segunda entende que somente deverá ser redirecionada a execução fiscal aos sócio após a decretação da separação do patrimônio, através da desconsideração da personalidade jurídica, segundo art. 50 do atual Código Civil.

A primeira corrente na sua defesa estabelece o artigo 10 do decreto 3.708/19 que dispõe: “Art. 10. Os sócios gerentes ou que derem o nome á firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.”, é a forma mais coerente do redirecionamento, no entanto não é a mais eficaz ao Fisco para conseguir o recebimento da dívida tributária.

Trata-se de uma forma subjetiva de forma solidária, onde o sócio será responsabilizado pelos atos ilícitos cometidos na sua gerência à empresa.

O Fisco poderá a qualquer tempo pedir o redirecionamento da execução fiscal imputando a responsabilidade ao sócio-gerente, para tal, deverá provar que esse cometeu ato ilícito agindo com excesso de poderes ou infração a lei. No entanto, não poderá indicar todos os nomes dos sócios da empresa, somente o sócio-gerente, (aquele com poder administrativo) e ainda deverá ser observado que tal gerência ocorreu na apuração do fato gerador da dívida. Somente poderão ser responsabilizados todos os sócios da empresa contribuinte caso não seja possível distinguir qual tem o poder de administração.

Há doutrinadores que defendem a corrente de que a atuação com excesso de poderes, desde que beneficiadora da sociedade, não deve ser considerada pressuposto fático para a imputação da responsabilidade do art. 135 do CTN.

Maria Lucia Aguilera⁶² classifica os ilícitos societários como “graves - no interesse exclusivo do dirigente, contra fins e interesses da pessoa jurídica - e leves - em nome e no interesse da sociedade -, sendo somente aqueles capazes de ensejar a aplicação da norma sancionatória”.

Apesar de sua fundamentação se basear em analogia com o disposto no Código Civil e no CTN, faz diferenciações onde não é observada na lei, o que pode-se classificar como sendo uma tese de risco.

O Supremo Tribunal Federal adotou entendimento, quando ainda julgava recursos relativos à matéria de lei federal⁶³. A jurisprudência fundamenta-se no art. 568, inciso V, do CPC, no que se refere ao aspecto processual, pela possibilidade do sócio-gerente ser sujeito passivo da execução mesmo sem seu nome na CDA, desde que a Fazenda prove a causa da sua responsabilização ao requerer o redirecionamento.

Essa forma adotada pelos julgados do STJ traz conflitos com os arts. 202 e 203 do CTN, e ainda com o art. 2º, §5º, da LEF. Em outras palavras, a legislação processual do CPC foi aplicada em detrimento das disposições de direito material do CTN e da legislação processual mais específica da LEF. Com relação à legislação processual geral em conflito com a mais específica, não é necessária extensa argumentação: o princípio *lex specialis derogat generalis* fala por si só qual deve prevalecer.

Nesse sentido já decidiu o STJ, Primeira Turma, AgRg no Ag

⁶² AGUILERA, Maria Lucia. A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. In: Ferragut, Maria Rita, e Neder, Marcos Vinicius (coord.). Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 126-142.

⁶³ STJ, Primeira Turma, REsp 1096444/SP, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 19/03/2009, in DJe 30/03/2009. Nesse mesmo também o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Quarta Turma Especializada, Ag nº 145667, Relator Desembargador Federal Guilherme Diefenthaler, julgado em 18 março 2008, in DJU de 16 abril 2008, p. 354.

1247879/PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18/02/2010, in DJe 25/02/2010:

[...] 1. O posicionamento desta Corte é no sentido de que a não localização de empresa executada em endereço cadastrado junto ao Fisco, atestada na certidão do oficial de justiça, representa indício de dissolução irregular, o que possibilita e legitima o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente. Esse foi o entendimento fixado pela Primeira Seção por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência n. 716.412/PR, em 12.9.2008, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (DJe de 22.9.2008)." STJ, Primeira Turma, REsp 1096444/SP, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 19/03/2009, in DJe 30/03/2009. Nesse mesmo também o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Quarta Turma Especializada, Ag nº 145667, Relator Desembargador Federal Guilherme Diefenthaeler, julgado em 18 março 2008, in DJU de 16 abril 2008, p. 354.

Posto que, a dissolução irregular da sociedade empresarial, no entendimento do STJ, poderá ensejar no redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente.

CONCLUSÃO

À luz de tudo o que foi anteriormente exposto, pode-se extrair como conclusão que o avanço verificado nas jurisprudências e doutrinas permitiram que o sócio da empresa somente pode ser redirecionado e responsabilizado nas execuções fiscais após ser provado sua conduta dolosa ou culposa quando da sua gerência na empresa contribuinte, emergindo daí uma forma mais coerente na cobrança dos sócios da maneira diferente da anteriormente imputada aos sócios, que apenas por inadimplência eram considerados infratores à lei, cabendo sua responsabilização indicada pelo Fisco.

Nessa nova conjuntura os sócios somente podem ser impelidos ao pagamento se comprovado sua ilicitude, mas com a boa mudança de que isso não ocorrerá à exclusão da empresa, pois, permanecerá no polo passivo como solidária até a efetiva liquidação da dívida tributária.

Nesse contexto, a responsabilidade tributária imergiu primeiramente de forma objetiva e solidária, onde a Fazenda podia incluir o sócio da empresa no polo passivo da demanda, pelo simples fato da ocorrência do inadimplemento, pois esse, era considerado como infração à lei, sendo pressuposto para a sua inclusão ou redirecionamento da dívida tributária.

Na esteira de toda essa revolução jurídica, com o advento da Constituição de 1988, surge o direito da defesa do sócio, que passou a integrar no polo passivo da execução fiscal, se incluso na Certidão da Dívida Ativa, porém, tal inclusão poderá se dar se provado que o sócio era o administrador da empresa na época da ocorrência do fato gerador e tiver cometido atos abusivos ou excesso de mandato.

As mudanças introduzidas no Novo Código Civil, juntamente com o Código Tributário Nacional e leis que instruíram as Execuções Fiscais, cuja materialização ocorre com a modificação nos julgados no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, implicam redefinir-se a forma do redirecionamento da responsabilidade tributária.

O redirecionamento da execução fiscal, baseada na responsabilidade

subjetiva e solidária é uma maneira de não se sancionar o sócio minoritário ou o que não teve a culpa ocorrida pela má gerência do outro sócio.

No entanto, essa corrente ainda enfrenta obstáculos e críticas, uma vez que, poderá o Fisco ficar sem o devido recebimento da dívida fiscal, pois, geralmente quando há fraudes, dificilmente conseguem-se bens em nome do sócio acusado, visto que, defendem o *prima* da responsabilidade da sociedade ao nomear seu administrador, de responder quanto *a culpa in iligendo* ou *in vigilando*.

Com a utilização do Instituto da Desconstituição da Personalidade Jurídica pela Fazenda, o sócio minoritário vem sofrendo transtornos, pois, muitas vezes, seus bens são penhorados sendo que não possuem qualquer tipo de poder de gestão nas empresas devedoras.

Nas empresas de família costumam nomear sócios por herança sem qualquer gestão sob a empresa, e diante de uma execução fiscal, a Fazenda poderá confiscar bens, caso inclua na certidão da dívida ativa esses sócios, ou ocorra a desconstituição da personalidade jurídica, pois, com a inclusão, cabe ao sócio o ônus probatório.

O Fisco, quando não consegue localizar bens para penhora ou qualquer ativo financeiro para a liquidação da execução fiscal, recorre solicitando ao Poder Judiciário a Desconstituição da Personalidade Jurídica, com redirecionamento da execução fiscal para todos os sócios da empresa, inclusive os que tiverem cotas mínimas de capital e sem poder de gestão.

Porém, cabe ao poder Judiciário observar antes do redirecionamento da execução, a desconstituição da personalidade jurídica, aos fatos que justifiquem que os sócios cometeram atos ilícitos, desvios, excesso mandatário, abusos conforme disposição legal e não basta apenas a inadimplência do tributo. Devendo ainda ser considerado a divisão de cotas de participação na empresa.

Em que pese o redirecionamento, é atribuído a Fazenda o ônus probatório da infração à lei, visto que, a responsabilidade dos sócios é subjetiva, exigindo a configuração de dispositivos legais nas hipóteses fáticas descritas, devendo ser

analisados também o contrato social, suas alterações e os estatutos.

Cabe ainda esclarecer, que o judiciário também deverá analisar as empresas quanto aos sócios minoritários que não exercem poder de gestão e que nunca exerceram nenhuma atividade de gerência na empresa, devendo ocorrer a sua exclusão e qualquer responsabilidade ou redirecionamento.

Ocorrerá o redirecionamento da execução fiscal, se provado a dissolução irregular da sociedade executada, quando apurado o fato gerador durante a administração e permanência de determinado sócio da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, excluindo-se os sócios que não possuem poder de gestão, visto que, tal fato desencadeia a responsabilidade pessoal do sócio administrador.

Atualmente o Superior Tribunal de Justiça tem pacificado seu entendimento nesse sentido.

No entanto, embora tenha ocorrido uma certa evolução quanto ao entendimento jurídico da responsabilidade fiscal dos sócios da empresa, observa-se que ainda há fatos, que quando não analisados pelo judiciário, o redirecionamento e desconstituição da personalidade jurídica acabam por imputar aos sócios minoritários, sem poder de gestão, a responsabilidade pela dívida tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 - AGUILERA, Maria Lúcia. A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. In: Ferragut, Maria Rita, e Neder, Marcos Vinicius (coord.). Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007.
- 2 - ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado, 3ª ed., Atual. Rio de Janeiro, Forense, Método São Paulo: 2009.
- 3 - ALVIM, Eduardo Arruda. Processo Tributário - Doutrina e Jurisprudência - co-autoria, São Paulo: Editora RT, 1994, 1ª ed., 2ª tiragem, São Paulo: RT, 1995.
- 4 - AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.
- 5 - BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico, 8ª ed., Brasília: Editora Universidade Brasília, 1996.
- 6 - BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1997.
- 7 - BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. O princípio da verdade material no processo administrativo. Disponível em: <<http://www.rocadvogados.com.br/artigos/artigo2.pdf>>.
- 8 - CARVALHO, Paulo Barros. Curso de direito tributário. 25ª ed., São Paulo, Saraiva, 2013.
- 9 - CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 14ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- 10 - CASSONE, Vittorio. Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência, 13ª ed., São Paulo, Atlas, 2001
- 11 - CASTARDO, Hamilton Fernando. Direito Tributário na Prática, 1ª. ed., IOB, São Paulo: 2010.
- 12 - _____, Direito Tributário-Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2ª ed., São Paulo:Saraiva, 1999.
- 13 - FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2003, São Paulo: Noeses, 2009.
- 14 - FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 2ª ed., editora Nova Fronteira, 1995.
- 15 - GRECO, Marco Aurélio. Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987.
- 16 - HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009
- 17 - JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual do Direito Financeiro e Tributário,

11ªed., São Paulo, Saraiva, 2010.

18 - JANCZESKI, Célio Armando. Das Taxas: aspectos jurídicos e caracterização. 2ª ed, , Curitiba: Editora Juruá, 2002.

19 - LEAL. Antônio Luís da Câmara. Da Prescrição e da Decadência, 2ª. ed., Rio, Forense, 1959, p. 115-6 e 114.

20 – MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. **32ª ed**, Campinas: Malheiros, 2011.

21 - _____ Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e Redirecionamento da Execução Fiscal. 5ª. Ed., Editora. Dialética, 2000.

22 - MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, 2003

23 - MATA, Breno Guimarães Alves da. Artigo A citação postal na execução fiscal, site: <http://jus.com.br/artigos/1317/a-citacao-postal-na-execucao-fiscal> #ixzz2mcAV1Klq (Site visitado em 21/11/2013).

24 - MAZZA, Alexandre. Noções elementares do Direito Tributario, Ed. Damasio de Jesus Ltda,2 ed., São Paulo.

25 - Pesquisa em site: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> (visitado no dia 21/11/2013).

26 - _____: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Tributo> (visitado em 27/11/2013.)

27 - _____: <http://www.jusbrasil.com.br/topicos/10566014/artigo-201-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966> (visitado em 04/12/2013).

28 - _____: <http://jus.com.br/artigos/1340/denuncia-esponsa-nea-multa-de-mora-e-o-parcelamento-de-debito/2#ixzz2mG3ui23M> (visitado em 02/12/2013).

29 - _____: <http://divisaoinformativos.wordpress.com/2009/11/08/sumula-n-393-stj/>. Site visitado em 14/12/20913.

30 - _____: Repetição de indébito – Wikipédia http://pt.wikipedia.org/wiki/Repeti%C3%A7%C3%A3o_do_ind%C3%A9bito - site visitado 14/12/13.

31 - _____: Jurisprudência STF <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=INTEGRA%C3%87%C3%83O+AO+QUADRO+SOCIET%C3%81RIO> - site visitado em 25/12/2013.

32 - _____: Jurisprudencia STJ http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=96849 - site visitado em 25/12/2013.

33 - _____: Agravo: AgRg no AgRg no Ag 1.371.752/SP, Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 13.4.2011.) - site <http://www.radaroficial.com.br/d/41781930> visitado em 25/12/2013

34 - _____: STJ. REsp 1.101.728/SP. Primeira Seção, Ministro Relator Teori Albino Zavascki. DJe 23/03/2009.

35 - SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

36 - _____ Direito Tributário- 10ª. Ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.

37 - SILVA, Alexandre Rossato da. Curso de Direito Tributário, Porto Alegre, Verbo Jurídico, 2007.

38 - SILVA, Renata Elaine. Curso de Decadência e de Prescrição no Direito Tributário, regras do direito e segurança jurídica, São Paulo, Ed. Noeses, 2013.

39 - SOUZA, Rubens Gomes de. "Compêndio de Legislação Tributária". Edições Financeiras S.A, 2ª Ed., Rio de Janeiro: 1954.

40 - TAUIL, Roberto, Consultor Municipal de Niterói RJ – 2006 - Site: <http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/admmun/0032.pdf>.

41 - TEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudências, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002.

42 - TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

43 - VAZ, José Otávio Vianna. A responsabilidade Tributária dos Administradores de Sociedade no Código Tributário Nacional, Belo Horizonte, Del Rey, 2003.

44 - XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil 7ª Ed., Forense, 2010.