

Parecer: A responsabilidade tributária e criminal de representantes e administradores e o direito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa também na esfera administrativa

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Mestre em Direito. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade de Brasília – UnB. Advogado e Parecerista. Sócio sênior de serviço do MJAB Advocacy Brasil. Diretor fundador da *Revista Fórum de Direito Tributário*. E-mail: othon.saraiva@mjab.adv.br

Sumário: **I** A contextualização da consulta – **II** Noções propedêuticas – **III** Ligeiro escólio sobre a sujeição passiva tributária – **IV** A responsabilidade tributária de terceiros – **V** Os princípios do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa são obrigatoriamente aplicáveis no âmbito do Processo Administrativo Fiscal de constituição ou lançamento do crédito tributário, ou mesmo de imputação de responsabilidade a terceiros nos termos do art. 135 do CTN – **VI** A Certidão de Dívida Ativa (CDA) como espelho fidedigno de todos os atos relativos à constituição do crédito tributário por autoliquidação e declaração, ao lançamento, auto de infração, à imputação de responsabilidade a terceiros e à inscrição – **VII** Os requisitos constitucionais e legais para a representação fiscal para fins penais – **VIII** A questão das sanções políticas – **IX** O direito constitucional da duração razoável do processo administrativo e judicial tributário e do processo penal – **X** Respostas objetivas aos quesitos – Referências

Consulta-nos a empresa XXX, através de seu ilustre advogado, sobre os reflexos dos direitos fundamentais dos sujeitos passivos tributários sobre a responsabilidade tributária e a imputação criminal dos administradores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

I A contextualização da consulta

2. Lamentavelmente, segundo podemos depreender da contextualização oferecida pela Consulente, as Administrações tributárias, logo que constituído definitivamente, através dos lançamentos, os créditos tributários contra os contribuintes – pessoas jurídicas de direito privado – ou da expedição de auto de infração no âmbito dos procedimentos ou dos processos administrativos fiscais, sem que

tenha ocorrido, concomitante ou posteriormente, os correspondentes processos administrativos fiscais de imputação da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes dessas empresas –, geradores de atos administrativos fundamentados por parte do Fisco, com a comprovação de que tais administradores cometeram omissões em desfavor dos seus representados (CTN, art. 134) ou que são pessoalmente responsáveis pelo surgimento créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, art. 135), têm tido o vezo, ao arrepio da Constituição da República, de incluir os nomes dessas pessoas nas respectivas Certidões de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial, para efeito de execução fiscal e de encaminhamento para o Ministério Público de representações fiscais para fins penais.

3. Em muitas vezes, tem sucedido a *banalização* do Direito Penal, pois, além da indevida supressão do processo administrativo fiscal, onde os diretores e gerentes ou representantes das empresas poderiam exercitar, na seara administrativa, o seu direito ao contraditório e à ampla defesa com os recursos a ela inerentes (CF, art. 5º, LIV e LV), não têm as Administrações fiscais e os Ministérios Públicos colimados as ocorrências do dolo específico referentes os crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/1990), de modo que têm ocorrido representações fiscais para fins penais e oferecimentos de denúncia até mesmo nos casos de interpretações controversas da lei, pelo só fato de a interpretação da norma legal adotada pela sociedade empresarial não coincidir com a interpretação mais favorável ao determinado Fisco, configurando essas atitudes dos agentes públicos, sem a observância de Súmulas do STF (nºs 70, 323 e 547), verdadeiras sanções políticas, com a utilização das representações fiscais e os oferecimentos de denúncias contra os administradores com o único objetivo de coagir essas administradores a pagar créditos tributários da empresa sem discussão, ainda que a matéria ainda esteja sendo discutida na via judicial, já que o pagamento do tributo extingue a punibilidade e o parcelamento do crédito fiscal impede ou suspende pretensão punitiva do Estado (Lei nº 9.349, de 26.12.1995,¹ art. 34; Lei nº 9.430, de 27.12.1996, art. 83, com redações dadas pela Lei nº 12.350,

¹ Lei 9.249, de 26/12/1995. “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

de 20.12.2010 e Lei nº 12.382, de 25.6.2011;² Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, art. 9º).^{3 4}

4. Justamente na época em que o Brasil precisa retomar o seu crescimento econômico-social, enfrentando a atual recessão, tais comportamentos das autoridades públicas têm contribuído para embaraçar o livre exercício de atividade econômica por meio de pessoas jurídicas de Direito privado (CF, art. 1º, *caput*, inciso IV; art. 5º, *caput*, inciso XIII; art. 170, *caput*) causando preocupante desestímulo à iniciativa privada, levando como consequência fechamentos de empresas e perdas de postos de trabalho.⁵

² Lei 9.430, de 27/12/1996. “Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. §1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. §2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no *caput*, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. §3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. §4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no *caput* quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. §5º O disposto nos §§1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. §6º As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pela juiz”.

³ Lei 10.684, de 30/5/2003. “Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. §1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. §2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”.

⁴ Da análise dos textos legais retro transcritos, tendo em vista o princípio do Direito Constitucional-Penal de que a lei penal mais benéfica ao agente deve ter aplicação retroativa (CF, art. 5º, XL; CP, art. 2º, parágrafo único; Súmula Vinculante 26 do STF), princípio que não vale para o processo penal, infere-se que, até o início do ano de 2011, qualquer forma ou modalidade de parcelamento suspendia a pretensão punitiva do Estado, ainda que já tenha sido recebido a denúncia; da mesma forma, todo e qualquer pagamento integral, mesmo após o recebimento da denúncia, tinha este o condão de extinguir a punibilidade. No entanto, a partir de 28 de fevereiro de 2011, data da publicação, no *DOU*, da Lei 12.382, de 25/6/2011, somente a celebração do parcelamento efetuada antes do recebimento da denúncia, é que terá o condão de suspender a pretensão punitiva do Estado. Já a quitação do débito permanece como outrora, isto é, desde que o pagamento do débito fiscal tenha sido integralmente realizado a qualquer tempo, mesmo após o recebimento da denúncia, inclusive com os acréscimos legais, fará operar a extinção da punibilidade do agente.

⁵ De fato, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos *in* Responsabilidade de sócios e administradores e devido processo legal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Volume 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 134, afirmam que é preciso buscar o equilíbrio entre duas necessidades fáticas: de um lado, coibir a blindagem de patrimônio de pessoas físicas que se aproveitam da estrutura da pessoa jurídica; e, de outro lado, assegurar o respeito a estruturas societárias que estimulem os indivíduos a empreenderem riscos indispensáveis ao progresso econômico e social e, em última análise, à própria livre iniciativa.

5. Diante desse quadro resumido, honrou-nos o eminente advogado com as seguintes questões:

1ª) Em que pese a existência da Súmula Vinculante nº 24 do STF⁶ e da Súmula nº 430 do STJ,⁷ tem se constatado o vício de a Fazenda Pública direcionar ou redirecionar a execução fiscal contra os administradores de empresas, diante do simples fato da não localização ou insuficiência de bens da pessoa jurídica. É constitucional o direcionamento ou redirecionamento do respectivo crédito tributário para a pessoa do administrador da empresa devedora sem o ato administrativo fundamentado de imputação dessa responsabilidade de terceiros nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN, sem ter sido sequer facultado ao administrador o devido processo legal no âmbito administrativo, ou seja, sem ter sido assegurado ao administrador de empresa direito ao contraditório, à ampla defesa e aos recursos inerentes no correspondente processo administrativo fiscal (PAF)?

2ª) A ausência de ato administrativo constitutivo da responsabilidade do sócio que exerça na prática a gestão da empresa ou do seu administrador (CTN, art. 135), no âmbito do PAF, implica em perda da presunção de certeza e liquidez e na própria nulidade da Certidão de Dívida Ativa – CDA? E pior: a falta de intimação ao gerente, para que se defenda do suposto ilícito que lhe está sendo acusado, macula a CDA de vício insanável?

3ª) É legítima a imputação penal dos administradores de empresas, sem ato administrativo fundamentado de responsabilização dos mesmos no âmbito do processo administrativo fiscal, e, portanto, sem que sejam a eles assegurado o devido processo legal e os seus corolários: o contraditório, a ampla defesa e os recursos inerentes no correspondente PAF?

4ª) Haveria, na situação da questão anterior, a ocorrência de sanção política, como forma transversa de coagir o administrador a pagar o crédito tributário devido pela pessoa jurídica, tendo em vista que, pela legislação penal vigente, o parcelamento do crédito tributário impede ou suspende a ação penal e que o pagamento do crédito tributário antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade?

5ª) Esses comportamentos dos agentes fiscais de colocar os nomes dos administradores na CDA para efeito de execução fiscal dirigida ou redirecionada contra eles e o encaminhamento de notícia crime contra esses administradores para o Ministério Público, sem a existência de prévio ato administrativo fundamentado da imputação feita aos administradores decorrente de PAF, afronta e desestimula

⁶ STF. Súmula Vinculante nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º incisos I a IV da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

⁷ STJ. Súmula nº 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

o livre exercício de atividade econômica, um dos fundamentos maiores da ordem econômica (CF, art. 170, *caput*, e parágrafo único)?

6ª) O administrador de pessoa jurídica e responsável tributário tem direito à conclusão do processo criminal em tempo socialmente aceitável sem ficar coagido por tempo demasiado em virtude da inércia de cumprimento de diligências e da lentidão na produção de provas por parte do Estado acusador?

II Noções propedêuticas

6. Como palavras introdutórias, cumpre avivar que a Constituição brasileira, de 1988, tendo acolhido a definição de tributo do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN),⁸ discrimina as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições especiais ou para fiscais e contribuição *sui generis* para custeio da iluminação pública, divide o poder de tributar entre os entes da Federação (CF, arts. 145, *caput*, I a III; 148; 149, §1º; 149-A; 153; 154; 155; 156; 177, §4º; 195, *caput*, I a IV, §4º; e 239) e delimita a competência tributária através de regras constitucionais mais específicas (*p. e.*, arts. 153, §3º, I e II; 155, §2º, I e III) e por meio dos princípios constitucionais-tributários (CF, arts. 145, §1º; 150, I a V, §1º; 151; 153, §1º; 155, §4º, IV, c; 177, §4º, I, b; 195, §6º) e das imunidades tributárias (CF, arts. 5º, LXXVI e LXXVII; 149, §2º, I; 150, VI; 153, §3º, III; 155, §2º, X, §3º; 195, §7º).

7. Atribui, ainda, a Constituição Federal (CF) competência à lei complementar nacional para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos; obrigação, lançamento e crédito tributários (CF, art. 146, *caput*, III, a e b).

8. Insta ressaltar que as matérias acerca do fato gerador, bases de cálculo e sujeitos passivos – contribuintes e responsáveis tributários – dos tributos estão submetidas e interrelacionadas aos princípios da competência tributária, da legalidade (CF, art. 150, *caput*, inciso I e art. 97 do CTN) e da capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º).

9. Cumpre, pois, observar que somente a lei, em sentido técnico estrito, deve dispor sobre sujeição passiva tributária, devendo prever que os contribuintes tenham vinculação pessoal e direta com as respectivas hipóteses de incidências tributárias, com os fatos geradores, e refletir a capacidade contributiva, vislumbrada pela Constituição e pelas leis tributárias; já os responsáveis tributários

⁸ CTN, Art. 3º: "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".

devem ter uma relação indireta com os fatos geradores dos tributos, tendo estes a possibilidade de ir buscar ou reaver dos contribuintes os valores pagos em face de substituição ou transferência legal dos encargos tributários.

10. Cabe ressaltar que a Constituição da República assegura, como um dos mais relevantes direitos fundamentais, o *due process of law*, tanto material ou substantivo, quanto o formal ou adjetivo, ou seja, a garantia de que *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*, vale dizer, a lei deve ser razoável e proporcional, *sendo garantidos aos litigantes, tanto no processo judicial, quanto no administrativo*, e aos *acusados em geral o contraditório e a ampla defesa*, com os *meios e recursos* a ela inerentes (CF, art. 5º, LIV e LV).⁹

11. Fazem parte desse pacote de garantias constitucionais no âmbito, também, do processo administrativo de lançamento ou decorrente de auto de infração ou de imputação de responsabilidade a terceiros: o *direito de ser notificado a apresentar defesa e de ser informado sobre o que deve defender-se*; o *direito à apreciação da impugnação feita pelo suposto responsável*; o *direito à produção de prova*; o *direito à exclusão de prova ilícita produzida contra o cidadão ou administrado*; o *direito à alegação de ilegalidade da norma complementar ou de inconstitucionalidade da lei*, neste caso, apenas quando já existir decisão judicial com efeito vinculante, reconhecendo essa inconstitucionalidade ou quando já tenha havido a extensão administrativa de precedentes do Poder Judiciário reconhecendo de forma assente essa inconstitucionalidade.^{10 11}

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Defesa do contribuinte no processo de lançamento tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Volume 14. São Paulo: Dialética, 2010, p. 138 a 142: "A expressão *devido processo legal*, no dispositivo constitucional em referência, designa um conjunto de atos logicamente ordenados, mediante os quais o Estado realiza a atividade da qual pode resultar a privação da liberdade, ou do patrimônio do cidadão. Em respeito aos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade, os atos estatais que impõem restrições a tais direitos devem ser praticados na forma preestabelecida e de modo a assegurar ao destinatário dessas restrições a oportunidade para demonstrar que as mesmas não são cabíveis. (...) No contexto do art. 5º, inciso LIV, da vigente Constituição, a palavra *contraditório* designa a garantia constitucional dos acusados e dos litigantes em geral de que terão oportunidade para contraditar tudo o que contra os mesmos for afirmado e toda prova contra eles produzida, *em qualquer processo, seja judicial ou administrativo*. (...) A *ampla defesa* consiste na possibilidade de utilização, pelos acusados, de quaisquer meios ou instrumentos – lícitos obviamente – para convencer aquele que vai decidir da improcedência da acusação".

¹⁰ Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Processo administrativo tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Direito tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. São Paulo: Revista dos Tribunais e Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, p. 311 a 332.

¹¹ Diante da norma constitucional do inciso I do art. 103, que atribui competência ao Presidente da República para propor ação direta de inconstitucionalidade, forte é a interpretação no sentido de que Chefe do Poder Executivo não tem mais competência para deixar de aplicar ato normativo oriundo de outro Poder mesmo no caso concreto, podendo, no entanto, promover a extensão administrativa de decisões reiteradas do Poder Judiciário reconhecendo essa inconstitucionalidade ou nos casos de decisões do STF com efeitos vinculante e *erga omnes* com tal reconhecimento.

12. A propósito, a *Lei Maior assegura*, ainda, a todos, no âmbito judicial e administrativo, a *razoável duração do processo* e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação (CF, art. 5º, LXXVIII).

13. Ainda como palavras vestibulares, cabe realçar que a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) –, recebida pela Constituição Federal com *status* de lei complementar nacional, por tratar de matérias que a Constituição, de 1988, reserva competência à lei complementar, estabelece, a título de normas gerais em matéria tributária, que a obrigação é principal e acessória (CTN, art. 113, *caput*); surgindo a obrigação principal, tendo como objeto de pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, com a ocorrência do correspondente fato gerador ou da infração (CTN, §1º do art. 113).

14. A seu turno, a obrigação acessória decorre da legislação tributária, tendo por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas nessa legislação, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, §2º do art. 113).

15. Repare que o supramencionado §2º do artigo 113 dispõe que a obrigação tributária acessória decorre da *legislação tributária*, expressão que contempla não só a lei em sentido técnico estrito – ato normativo expedido pelo Poder Legislativo –, mas abrange, nos termos dos artigos 2º, 96 e 100, todos do CTN, a norma constitucional, a lei complementar, a resolução do Senado Federal, a lei ordinária, o tratado internacional, o decreto do Chefe Poder Executivo, as normas administrativas complementares (portaria, instrução normativa, etc.).

16. Assim, se a lei estabelecer uma obrigação acessória, não pode o ato normativo administrativo dispor em contrariedade com ela.

17. Todavia, se a lei não trata de obrigação instrumental alguma ou a define e dispõe que cabe o ato administrativo normativo regulamentá-la, pode, perfeitamente, o decreto, a portaria ou a instrução normativa, na primeira hipótese, instituir essa obrigação, ou, no segundo caso, complementá-la ou regulamentá-la.

18. Isto sem afronta à norma constitucional do inciso II do artigo 5º, a qual dispõe *que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*, pois, obviamente, o termo lei é utilizado aqui, pelo Estatuto Político, como qualquer uma das espécies normativa exigida, pelo ordenamento jurídico, para o caso.

19. Nesse campo de obrigação tributária, a reserva legal existe, além da obrigação tributária principal, apenas para a cominação de penalidades (CTN, art. 97, *caput*, inciso V).¹²

¹² CTN. “Art. 97. Somente lei pode estabelecer: (...) V – a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; (...)”.

20. Aliás, esta questão já se encontra pacificada por nossa Corte Constitucional, cabendo avivar, a título exemplificativo, as decisões sobre a constitucionalidade do artigo 5º, *caput*, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que, tendo em mira as mutáveis condições operacionais de fiscalização da Receita Federal do Brasil (RFB), dispõe que *o Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços*, e do próprio Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002, que, em obediência ao disposto na aludida lei complementar, estabelece que as instituições financeiras deverão encaminhar à RFB informações sobre o montante global de movimentações financeiras número de CPG ou CGC dos seus clientes na periodicidade de seis meses, desde que essas movimentações ultrapassem a R\$5.000,00 (cinco mil reais) se pessoas físicas, e R\$10.000,00 (dez mil reais) se pessoas jurídicas, tendo o Secretário da Receita Federal sido autorizado a alterar essa periodicidade e esses limites.¹³

21. O simples descumprimento de uma obrigação tributária acessória convola tal obrigação em obrigação principal relativa à penalidade pecuniária (CTN, §3º do art. 113).

22. No cumprimento do mesmo *munus*, o CTN define o fato gerador da obrigação principal como a *situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência* (art. 114); já o fato gerador da obrigação acessória é definido pelo mesmo *Code* como *qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal* (art. 115).

23. O crédito tributário, que decorre da obrigação tributária e que por sua vez surge com a ocorrência do fato gerador, pode ser autoliquidado ou constituído e declarado pelo próprio contribuinte, nos tributos sujeitos legalmente ao lançamento por homologação (CTN, art. 150), ou lançado pela Administração tributária através dos lançamentos de ofício ou por declaração (CTN, arts. 142 ao 149).

24. Constatando-se ilegalidade cometida pelo sujeito passivo, o Fisco constitui o correspondente crédito com o auto de infração, consubstanciadora do tributo devido ou da penalidade pecuniária.

25. Impende ser destacado, nessa abordagem preambular, que compete, privativamente, à autoridade administrativa fiscal constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido como procedimento administrativo, capaz de se convolar em processo administrativo fiscal – na hipótese de suceder reclamação ou recurso do lançamento ou do auto de infração originário por parte do sujeito passivo –, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

¹³ STF-Pleno. ADI 2.859, 2.390, 2.386, 2.397, rel. Min. Dias Toffoli, DJe-225, 21/10/2016.

correspondente, identificar o contribuinte e, se for o caso, o responsável tributário, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma fixar o montante do crédito tributário, aplicando-se, se for o caso, a penalidade cabível (CTN, art. 142).

26. Estatuí o *caput* do artigo 144 do CTN que o *lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*.

27. Em relação aos impostos lançados por períodos certos de tempo, como o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU e o imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA, aplica-se a lei vigente na data em que a lei de fixação do fato gerador temporal considerar ocorrido o fato gerador – em relação aos impostos supracitados no dia 1º de janeiro de cada ano. (CTN, §2º do art. 144).

28. Agora, *aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros* (CTN, art. 144, §1º).¹⁴

29. Em síntese, aplica-se ao lançamento no que diz respeito à parte substancial ou material (verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação da base de cálculo e, se for o caso, da alíquota e dos sujeitos passivos, etc.) a lei em vigor na data da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente (CTN, art. 144, *caput*). Quanto aos aspectos formais, procedimentais ou processuais, a lei em vigor na data do lançamento (CTN, art. 144, §1º). Relativamente às infrações tributárias e às penalidades, pode ser aplicada retroativamente a lei mais favorável ao sujeito passivo, desde que se trate de ato não definitivamente julgado administrativa ou judicialmente (CTN, 106, *caput*, inciso II, alíneas *a, b e c*). Já, em relação aos impostos lançados por períodos certos de tempo, aplica-se a lei vigente na data em que a lei considerar materializado o correspondente fato gerador.

30. Antes do lançamento em sentido lato,¹⁵ existia a obrigação tributária por força da ocorrência do fato gerador; a partir da autoliquidação do crédito feita e declarada pelo contribuinte ou do lançamento surge o crédito tributário.

¹⁴ O STF assentou a constitucionalidade da utilização pela RFB, após a publicação da Lei nº 10.174/2001 e depois da edição da Lei Complementar nº 105/2001, de informações fornecidas diretamente por instituições financeiras para apuração e lançamentos de ofício de créditos tributários referentes a exercícios anteriores à vigência dessas leis, tendo em vista o caráter instrumental dessas normas (ADI 2.859, rel. Min. Dias Toffoli, *DJe*-225, 21/10/2016; RE 495.985 AgR-Agr-AgR, relator Min. Marco Aurélio, *DJe*-263, 12/12/2016; RE 601.314, rel. Min. Edson Fachin, *DJe* 198, 16/9/2016).

¹⁵ Como o CTN considera o lançamento do crédito tributário atividade privativa da autoridade administrativa fiscal (CTN, art. 142), há três tipos de lançamento: por declaração (CTN, art. 147), por homologação após a autoliquidação por parte do contribuinte (CTN, art. 150) e o lançamento de ofício (CTN, art. 149).

31. Com o recebimento pela Administração tributária da declaração decorrente da autoliquidação feita pela sujeito passivo, o correspondente crédito encontra-se definitivamente constituído, isto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

32. Nesse caso, descobrindo Fisco que a declaração efetuada não está exata ou completa, poderá homologar a parte que concorda ou que já fora paga e, no prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, ou contados do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, §4º e art. 173, *caput*, inciso I), fazer o lançamento de ofício.

33. Após não caber mais recurso na esfera administrativa, e tendo sido o contribuinte ou o responsável notificado da constituição do crédito ou da identificação da responsabilidade tributária de terceiros, e, ainda, depois da criação do título executivo extrajudicial com a inscrição desse crédito na Certidão da Dívida Ativa – CDA –, torna-se esse crédito antes existente e exigível em crédito tributário exequível, podendo só a partir daí correr o prazo prescricional.^{16 17 18 19}

¹⁶ Prescrição é uma das modalidades de extinção do crédito tributário pela inércia do Fisco de cobrá-lo (CTN, art. 156, *caput*, V). Segundo o *caput* do art. 174 do CTN, a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva. O parágrafo único do mesmo artigo (174) elenca o rol de fatos que interrompem essa prescrição: despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; protesto judicial; qualquer ato que constitua em mora o devedor; e qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

¹⁷ As hipóteses de suspensão do crédito tributário estão elencadas no art. 151 do CTN: moratória; depósito em dinheiro do montante integral; as reclamações e os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; a concessão de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; e o parcelamento.

¹⁸ Embora haja sólida doutrina em sentido contrário (cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 40ª edição, São Paulo: Malheiros, 2019, p. 179), para o atual Direito positivo brasileiro, com o lançamento original, com a declaração entregue pelo próprio contribuinte nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (CTN, art. 150), ou com a lavratura do auto de infração, embora sujeitos ainda às reformas, não há de se cogitar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, uma vez que o STF, conduzido pelo voto do Senhor Ministro Moreira Alves, já decidiu que a decadência – morte do crédito tributário antes do seu nascimento (CTN, art. 156, *caput*, V) – só é admissível no período anterior à lavratura do auto de infração, porquanto com o lançamento, autoliquidação e respectiva declaração do próprio contribuinte ou auto de infração considera-se consumado a constituição, ainda que provisória, do crédito tributário, não havendo mais de se cogitar de decadência (REO 91.019; 91.812 e 90.926, publicados na RTJ 94).

¹⁹ Nos termos do art. 150, §1º, do CTN, em relação aos impostos sujeitos ao lançamento por homologação, o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento; já o §2º do mesmo artigo (150) dispõe que se a lei não fixar prazo menor a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. A seu turno, reza o *caput* do art. 173, do CTN, que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Por sua vez, o parágrafo único do art. 173 reza que o direito potestativo de lançar extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data em que tenha sido iniciada, antes do primeiro dia seguinte do exercício seguinte, em que o lançamento poderia se realizar,

III Ligeiro escólio sobre sujeição passiva tributária

34. Cumprindo o seu encargo, recebida da Carta Política, de 1988, de estabelecer normas gerais em matéria tributária, dispõe o Código Tributário Nacional que o sujeito passivo da obrigação tributária principal, vale dizer, do dever de dar dinheiro ao Estado, é a pessoa obrigada por lei ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (CTN, art. 21, *caput*).

35. Explicita o Código Tributário Nacional que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; sendo responsável tributário, em sentido estrito, quando, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter uma relação pessoal e direta com o correspondente fato gerador, tenha, pelo menos, alguma vinculação, ainda que indireta com o fato gerador do tributo, tendo a possibilidade de reter ou reaver do contribuinte o crédito tributário pago, e que essa obrigação decorra de disposição expressa de lei (CTN, arts. 121, parágrafo único, I e II; 97).

36. Em apertada síntese, contribuinte é a pessoa que realiza o fato gerador; enquanto que responsável tributário, *stricto sensu*, é outra pessoa, vinculada indiretamente ao fato gerador, que tenha, recebido da lei, o dever de pagar tributo, seja em lugar do contribuinte – caso de substituição, seja junto a ele – hipóteses de transferência, solidária ou subsidiariamente.²⁰

37. Além da responsabilidade, em sentido amplo, que abrange a obrigação do contribuinte, chamada de direta, ou do responsável tributário em sentido estrito, denominada de indireta, Rubens Gomes de Sousa classifica, didaticamente, a sujeição passiva indireta em: a) por transferência (a responsabilidade de terceiro por fato gerador praticado diretamente pelo contribuinte, ou por débito do

a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

²⁰ Helene Taveira Tôres, no artigo *Substituição tributária no regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais)*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 70, São Paulo: Dialética, julho de 2001, p. 87 a 108, apresenta a seguinte classificação de sujeitos passivos com supedâneo na CF e no CTN: “1. Contribuintes: individuais ou solidários (art. 121, parágrafo único, I, e o 124). 2. Responsáveis (com ou sem solidariedade, com ou sem subsidiariedade, nos termos da lei): Vinculados ao fato jurídico tributário, nos termos da legislação das pessoas tributantes (art. 121, parágrafo único, II, e o 128); Responsabilidade de sucessores (arts. 129-133) nos seguintes casos: – Sucessão imobiliária (art. 130); – Sucessão por aquisição ou remissão de bens (art. 131, I); – Sucessão *causa mortis* (art. 131, II e III); – Sucessão empresarial por reorganização (transformação, fusão, incorporação) ou extinção (art. 132); Sucessão empresarial por aquisição (art. 133); Responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135); Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 137). Agentes de retenção, como são mais conhecidos, os substitutos tributários *para trás* (porque o fato jurídico tributário já aconteceu). 4. Substituição tributária propriamente dita, ou a chamada substituição *para frente* (porque o evento tributário ainda irá acontecer) – art. 150, §7º, da CF”.

contribuinte); b) por substituição (a responsabilidade pelo fato do terceiro ocupar o lugar do próprio contribuinte, em virtude de lei). Em relação à primeira, a responsabilidade indireta por transferência pode ser subdividida em: a) por solidariedade; b) por sucessão; c) responsabilidade propriamente dita (diante da aproximação entre o responsável e o contribuinte). Consta, ainda, do Código Tributário Nacional uma outra responsabilidade ampla: a responsabilidade por infração.²¹

38. A seu turno, o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (CTN, art. 122).

39. Acrescente-se a responsabilidade atribuída a terceiro de cumprimento de obrigação acessória relacionada com tributo do contribuinte.

40. Veja o seguinte exemplo, que demonstra que a lei ordinária não pode indicar qualquer pessoa para ser tida como contribuinte ou responsável tributário: conforme os artigos 43, *caput* e 45, *caput*, do CTN, a lei pode indicar como contribuinte do imposto de renda e proventos de qualquer natureza o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os outros acréscimos patrimoniais, ou seja a pessoa vinculada diretamente ao fato gerador do tributo e que demonstre a almejada capacidade contributiva, por auferir acréscimo patrimonial; já, segundo o parágrafo único do artigo 45 do mesmo Código reza que a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis, isto é, a pessoa vinculada indiretamente ao fato gerador, a obrigação de reter o valor do imposto do contribuinte e de recolhê-lo ao Erário Federal.

41. Por sua vez, define o mesmo Código que o sujeito passivo da obrigação tributária acessória é a pessoa obrigada, em decorrência da legislação tributária, às prestações positivas ou negativas que constituam o seu objeto, ou seja, é a pessoa obrigada a fazer, não fazer ou tolerar algo no exclusivo interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, arts. 122 e 113, §2º).

42. Dispõe o artigo 124 da Lei 5.172/1966 (CTN) que são solidariamente obrigadas (*caput*):²² as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inc. I) – p. e., duas ou mais pessoas que são coproprietárias do mesmo imóvel urbano ou rural ou as pessoas casadas em comunhão de bens, relativamente ao imposto de renda, portanto, todas elas são contribuintes solidárias e obrigadas ao pagamento desses tributos

²¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha dos Tribunais, 1975, p. 92 e 93.

²² Segundo o art. 264 da Lei nº 10.406, de 10/1/2002 – Código Civil (CC): “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

sem benefício de ordem em face do interesse comum –,²³ ou, sem esse interesse comum, as pessoas expressamente designadas em lei, que guardem relação direta com o fato gerador (inc. II).

43. Quanto à exegese da norma do inciso I do artigo 124 do CTN, em relação a tentativa fazendária de redirecionar a execução contra pessoa jurídica diversa da devedora em face da existência de grupo econômico, o STJ tem assentado que *o grupo econômico por si só não basta para caracterizar a solidariedade prevista no artigo 124, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a inquestionável participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o qual estaria implantada a solidariedade automática, imediata e geral*. Para melhor ilustrar o que fora resumido acima, transcrevam-se as seguintes Ementas de Acórdãos do STJ:

STJ-1ª SEÇÃO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL Nº 834.044/RS

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.

2. Embargos de divergência não providos.²⁴

TTJ-1ª TURMA. RECURSO ESPECIAL Nº 834.044/RS

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

1. 'Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas' (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador').

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado

²³ Cumpre não confundir interesses comuns com interesses contrapostos, bilaterais e comutativos (exemplo destes a relação entre comprador e vendedor no âmbito de *um* contrato de compra e venda).

²⁴ STJ-S1. EREsp 834.044/Rs, rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* 29/9/2010.

financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido.²⁵

STJ-T1. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.035.029/SP.

Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, PARA COMPELIR TERCEIROS A RESPONDER POR DÍVIDA FISCAL DA EXECUTADA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA PESSOA JURÍDICA DIVERSA DO DEVEDOR, FORA DAS HIPÓTESES LEGAIS. O ACÓRDÃO RECORRIDO ESTÁ RESPALDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ DE QUE A EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA A SOLIDARIEDADE PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN.

2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprovesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança.

3. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato

²⁵ STJ-T1. REsp 834.044/RS, relatora Ministra Denise Arruda, DJe 15/12/2008.

gerador que serve de suporte à obrigação. Nesse sentido, cita-se o REsp 859.616/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, *DJ* 15.10.2007.

4. Assim, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp. 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, *DJe* 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, *DJe* 13.3.2015.

5. A circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente.

6. Agravo Interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento.^{26 27}

44. Insta ser explicitado o preceito do artigo 128 do CTN, que ostenta a seguinte dicção: “*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*” (o grifo não consta do original).

45. Por esse dispositivo supratranscrito, lei ordinária fica autorizada a dispor sobre responsabilidade tributária de terceira pessoa, que não seja contribuinte, desde que observe ou não contrarie as normas gerais sobre responsabilidade tributária previstas nos artigos 129 a 138 do Código Tributário Nacional²⁸ e, ainda mais, essa terceira pessoa, que a lei ordinária atribua responsabilidade tributária, deverá ter vinculação, ainda que indireta, com o fato gerador da respectiva obrigação, podendo a lei colocar o responsável tributário como substituto do contribuinte ou atribuindo a responsabilidade a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação tributária.

46. Nesse ponto, traga-se a lume o artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, que dispõe sobre débitos para com a Fazenda Nacional, o qual apresenta o seguinte teor, *verbis*:

²⁶ STJ-T1. AgInt no AREsp 1.035.029/SP, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* 30/5/2019.

²⁷ Além dos indicados nas Ementas transcritas, cf., no mesmo sentido: T2. AgRg no AI 1.392.703/RS, *DJe* 14/6/2011.

²⁸ Ives Gandra da Silva Martins faz o seguinte comentário ao art. 128 do CTN: “O artigo começa com a expressão ‘sem prejuízo do disposto neste Capítulo’, que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138” (MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 215).

Art. 8º – São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

47. O Superior Tribunal de Justiça teve ocasião para se debruçar sobre essa pretensão fiscal de alargar a responsabilidade de terceiros, tendo reconhecido a inconstitucionalidade do artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.736/1979, como demonstram os seguintes trechos de Emenda de Acórdão:

STJ-2ª Turma

REsp nº 1.733.283 – SP

RELATOR: Ministro Og Fernandes

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ÔBICES PROCESSUAIS. NÃO CO-NHECIMENTO. 1. A Corte Especial, nos autos do REsp 1.419.104/SP, declarou a inconstitucionalidade do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979, de forma que o redirecionamento da execução fiscal não prescinde do preenchimento dos requisitos previstos no art. 135 do CTN.

[...] (*DJe* 13/06/2018).

48. Na mesma senda, vale lembrar os preceptivos do artigo 13, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, revogados pela Lei nº 11.941, de 2009, decorrente da conversão em lei da Medida Provisória nº 449, de 2008, *in verbis*:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cota de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com os seus bens pessoais pelos débitos junto à Seguridade Social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social por dolo ou culpa.

49. Impende colimar que tanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto o Supremo Tribunal Federal (STF) tiveram a oportunidade de afastar por inconstitucionalidade a norma do artigo 13 da Lei nº 8.620/1993, que, como visto, estabelecia que os sócios das empresas por quota de responsabilidade limitada e os acionistas controladores de sociedades anônimas, ainda que não gerentes ou administradores de pessoas jurídicas, seriam solidariamente responsáveis para

com débitos delas referente às contribuições para a seguridade social, em óbvia contrariedade com as disposições dos artigos 124, *caput*, II; 128; 134, *caput*, VII; e 135, *caput*, III, todos do CTN.²⁹

50. Observe-se que, por força do artigo. 134, *caput*, inciso VII, do CTN, os meros sócios de uma sociedade de pessoas (sociedade de nome coletivo) só respondem solidária e subsidiariamente pelos débitos tributários das correspondentes pessoas jurídicas, portanto, na hipótese de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Entretanto, estando este insolvente, não tendo condição econômica para pagar o tributo devido, então pode a Fazenda Pública executar o sócio, desde que, ainda, este tenha praticado atos comissivos ou omissivos relativos ao débito fiscal e no caso restrito de liquidação irregular desse tipo societário.

51. A seu turno, consoante o artigo 135, *caput*, incisos I a III, do CTN, não o mero sócio, mas os representantes de contribuintes, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes, sócios ou não, só são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias dessas pessoas jurídicas, na hipótese de a Administração tributária demonstrar, através de ato fundamentado decorrente de processo administrativo de constituição dessa responsabilidade de terceiros, inclusive tendo sido assegurado aos terceiros, no âmbito desse processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa com os recursos a ela inerentes, que esses indivíduos deram causa aos fatos geradores e o conseqüente inadimplemento, com a comprovação de atos praticados por eles com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos dessas pessoas jurídicas de direito privado.

52. Sobre a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/1993, por estabelecer responsabilidade tributária em contrariedade com o disposto nos artigos 124, II, 128 e 135, III, do CTN, tragam-se à colação trechos da Ementa do Acórdão da 1ª Seção do STJ decorrente do julgamento do REsp nº 757.065/SC, relator o senhor Ministro José Augusto Delgado:

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO NA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052...

²⁹ Da mesma forma, é de duvidosa constitucionalidade o §5º do art. 9º da LC 123/2006, com a redação dada pela LC 147/2014, que trata de responsabilidade solidária no âmbito do Simples Nacional: "A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores".

1. Tratam os autos de embargos à execução fiscal movidos por LUIZ PAULO ELY objetivando a desconstituição de penhora de bem de família e que fosse excluída sua responsabilidade pelo pagamento de créditos tributários, em face da qualidade de sócio gerente da Massa Falida da empresa Jeancarlo Indústria de Calçados Ltda. e Outros. Pleito julgado parcialmente procedente, apenas quanto à desconstituição da penhora incidente sobre o bem de família. Inconformado, o particular interpôs apelação tendo o Tribunal a quo dado provimento ao recurso sob a égide do art. 135, III, do CTN, à luz do entendimento segundo o qual o inadimplemento do tributo não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios. Recurso especial interposto pela Autarquia apontando negativa de vigência dos arts. 135 e 202, do CTN, 2º, §5º, I e IV, e 3º da Lei 6.830/80, além de divergência jurisprudencial.

(...)

4. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

5. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, *b*, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

6. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

7. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

8. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido.

9. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada

(princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário (...) (DJ 1^o/2/2006, p. 424).^{30 31}

53. Esta mesma questão, submetida ao Pleno do STF, resultou no reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/1993, por extrapolar o disposto nos artigos 134 e 135 do CTN, com a intromissão no campo reservado pelo artigo 146, *caput*, inciso III, alínea *b*, da Constituição, de 1988, à lei complementar e por inibir a iniciativa privada e embaraçar o direito de propriedade, afrontando os artigos 1^o, *caput*, inciso IV;³² 5^o, inciso XIII;³³ 170, *caput*, inciso II e parágrafo único,³⁴ todos da Carta Política. Transcreva-se a Ementa do Acórdão do decorrente do julgamento do RE nº 562.276/PR, relatora Ministra Ellen Gracie, DJe-27, 10/2/2011:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas 'as pessoas expressamente designadas por lei', não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem

³⁰ No mesmo diapasão, cf. STJ, 1^a Seção, AgRg nos EREsp 624.842/SC, rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/11/2005, p. 117.

³¹ No Acórdão da 2^a T. do STJ decorrente do julgamento do AgRg no REsp 1.082.881/PB, rel. Min. Herman Benjamin, negou-se o redirecionamento, com base do art. 13 da Lei 8.620/1993, diante da incoerência das hipóteses do art. 135 do CTN, e que a execução fiscal originou-se de descumprimento de obrigação acessória, culminando no simples inadimplemento do débito, o que não configura prática de atos com infração à lei ou ao estatuto social (*in DJe 27/8/2009*).

³² CF. "Art. 1^o. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: ... IV – os valores sociais do trabalho e da *livre iniciativa*; (...)"

³³ CF. "Art. 5^o. 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: ... XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; ... XXII – é *garantido o direito de propriedade*".

³⁴ CF. "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ... II – propriedade privada; ... Parágrafo único: É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei".

a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. *A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária*, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Personne, terzo ou tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O ‘terceiro’ só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. *O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN*, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. *Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.* 7. *O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica*, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, *implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.*

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, §3º, do CPC.³⁵ (Os destaques não constam do original).

54. Vejamos, agora, em rápidas pinceladas, a responsabilidade dos sucessores, previstas nos artigos 129 a 133 do CTN, decorrente de fatos sucedidos após a ocorrência do fato gerador do tributo.

55. O Código Tributário Nacional, dispõe o seu artigo 129, que as suas normas concernentes à responsabilidade por sucessão aplicam-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*, antes, portanto, da sucessão, cabendo ser lembrado que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador (CTN, art. 113, § 1º).³⁶

56. Por meio de outras palavras, Aliomar Baleeiro deixa ainda mais claro: “a responsabilidade de terceiro, por sucessão do contribuinte, tanto pode ocorrer quanto às dívidas fiscais deste, preexistentes, quanto às que vierem a ser lançadas ou apuradas posteriormente à sucessão, desde que o fato gerador tenha ocorrido até a data dessa sucessão”.³⁷

57. Estando o crédito tributário definitivamente constituído na esfera administrativa, a transferência da responsabilidade por sucessão dos artigos 130 e 131 do CTN é automática e abrange, segundo jurisprudência sumulada do STJ (Súmula nº 554) todo o crédito tributário (tributo e multas de caráter moratória ou punitiva),³⁸ estando provada a ocorrência do fato ou ato que produziu essa sucessão.³⁹

³⁵ STF-Pleno. RE 562.276/PR, relatora Ministra Ellen Gracie, *Revista dos Tribunais (RT)*, vol. 907, p. 428.

³⁶ A respeito da responsabilidade tributária dos sucessores, tive oportunidade de escrever: “Assim, no que tange à aplicação da responsabilidade aos sucessores, o relevante é a identificação do tempo de ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, bem como da identificação da realização posterior do ato ou fato causador da sucessão, não importando a constituição do crédito tributário, se o crédito tributário decorrente desta obrigação já esteja definitivamente constituído (não cabendo mais recurso na esfera administrativa) à data da sucessão, ou esteja em curso de constituição na referida data (bastando ter ocorrido o fato gerador e, pelo menos, o início do respectivo lançamento, mesmo sujeito, ainda, à impugnação ou recurso administrativo), ou se ainda será constituído, após ao ato ou fato de sucessão, tudo pelo lançamento, que declara a obrigação e constitui o crédito” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Responsabilidade: sucessores e infrações*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.). *Tratado de direito tributário*. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 222).

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 744.

³⁸ Nesse sentido, cf. STJ-T1, REsp 852.972/PR, rel. Min. Teori Zavascki, *DJe* 8/6/2010.

³⁹ A 1ª T. do STJ tem jurisprudência, como demonstra o acórdão do REsp nº 295.222/SP, relator Ministro José Delgado (*DJ* de 10/9/2001), no sentido de que, e, no caso em análise, o sujeito ativo tributário não está obrigado a substituir a certidão de dívida ativa para continuar a execução contra o espólio, de modo que ocorrendo a morte do devedor, o inventariante é chamado ao processo como sucessor da parte passiva, dando continuidade, com sua presença, pela via da citação, a relação jurídica processual. Nessa ocasião,

58. Recomenda Hugo de Brito Machado que, se o crédito encontra-se em curso de constituição ou será constituído posteriormente em relação à data da sucessão, que deva a Administração tributária dar ciência ao novo sujeito passivo, para que este possa exercer o seu direito de defesa no processo administrativo fiscal, de modo que assim não fazendo, deixará o crédito sem validade jurídica, sem que possa ser exigido daquele que em virtude do ato de sucessão se tenha investido na condição de sub-rogado no ônus, no caso do artigo 130, ou de responsável tributário por sucessão nos casos também dos artigos 131 a 133.^{40 41}

59. Sobre a transferência de multas moratória e punitiva ao responsável sucessor, tem prevalecido a interpretação no sentido de que, sendo elas de natureza patrimonial, não se aplica o princípio da individualização ou da pessoalidade da pena (CF, art. 5º, XLVI), mesmo porque o próprio inciso XLV do artigo 5º da Lei Maior, embora assegure que nenhuma pena passará da pessoa do condenado, tolera a extensão aos sucessores, nos termos da lei, da obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens e contra eles executados, pelo menos até o limite do valor do patrimônio transferido.^{42 43 44}

60. Contudo se pode retrucar que multa punitiva, obviamente, serve para punir, não tem, ao contrário da multa moratória, a função de reparar o dano, por isso, aquela não está entre as exceções da pessoalidade da pena do inciso XLV do artigo 5º da Lei Maior.

61. No plano de lei complementar em matéria tributária, o artigo 129 do CTN, ao cuidar de responsabilidade por sucessão, refere-se à expressão *crédito*

reiterou o STJ que a multa moratória é imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento, bem como que, na expressão *crédito tributário*, estão incluídas as multas moratórias, de modo que, o espólio, quando chamado como sucessor tributário, é responsável pelo tributo não pago pelo “de cuius” no vencimento. (Precedentes: do STF: RE 74.851, RE 59.883, RE 77.187-SP e RE 83.613-SP. Precedente do STJ: REsp 3097-90/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 1.11.90, p. 13.245; REsp 86.149/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27/9/04).

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume 2. São Paulo: Atlas, 2004, p. 521.

⁴¹ A 1ª Turma do STJ admitiu a substituição da certidão de dívida ativa para incluir nela o adquirente ou novo proprietário do imóvel (REsp 553.612/BA, rel. Min. Luiz Fux. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 150, São Paulo: Dialética, março de 2008, p. 169).

⁴² Há jurisprudência do STF corroborando a linha de interpretação do STJ no sentido de que “não se aplica à multa fiscal o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do delinquente, máxime se inscrita a dívida antes do falecimento do devedor” (RE 59.883, RE 74.851, RE 77.187, RE 83.613), como também existe jurisprudência do STF em sentido contrário, considerando que a palavra “tributos”, que se encontra no art. 133 do CTN, não deve ser interpretada extensivamente para alcançar as multas fiscais punitivas (RE 85.511 EDv, AI 60.180 AgR, RE 76.153, RE 90.834, RE 83.514, AI 64.622 AgR, RE 89.334).

⁴³ Nesse sentido, também, é a jurisprudência do STJ. Cf. STJ, 2ª Turma, REsp 1.017.186/SC, rel. Min. Castro Meira, in DJe 27/3/2008; STJ, 1ª Turma, REsp 544.377/PB, rel. Min. Francisco Falcão, DJ 19/12/2005; STJ, 1ª Turma, REsp 592.007/RS, rel. Min. José Delgado, in DJ 22/3/2004.

⁴⁴ Cf. MACHADO, Schubert de Farias. As garantias constitucionais conferidas ao acusado e do direito tributário sancionador. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 17 volume. São Paulo: Dialética, 2013, p. 314 a 328.

tributário, que abrange a parte principal, ou seja, o valor do tributo, e os acessórios, dentre eles juros e penalidades pecuniárias.

62. Embora a expressão “crédito tributário” esteja, de fato, presente, no artigo 129 do CTN, o que comportaria uma interpretação extensiva, contudo nos artigos 130, 131, 132, 133, do mesmo Código não utiliza o termo “créditos tributários”, mas, sim, é utilizada a palavra “tributos”, que, no conceito do artigo 3º da *Lex Tributarius*, representa as prestações pecuniárias compulsórias, instituídas em lei e que não constituam sanção de ato ilícito, de modo, nessa interpretação mais restritiva, os responsáveis por sucessão não respondem pelas multas aplicadas ao contribuinte referente a fatos ocorridos antes da sucessão, de modo que se pode interpretar que, ao usar a expressão crédito tributário, o aludido artigo 129 não quis alcançar as penalidades pecuniárias.

63. A respeito da não transferência das penalidades pecuniárias, Leandro Paulsen assim entende: “em face do princípio da pessoalidade, não se pode transferir as penalidades aos responsáveis por atos que não tenham sido praticados por estes. As multas permanecem exigíveis, mas perante o contribuinte infrator”.⁴⁵

64. A esse respeito, traga-se à colação o entendimento de Ives Gandra sobre a norma do *caput* do art. 130 do CTN:

De início, deve ser ressaltada a tônica, de resto, de toda a seção, pelo qual os créditos tributários referem-se a tributos apenas, e, não a seus acréscimos, visto que a sub-rogação se dá somente se, no momento da transmissão, não constar do título a prova de sua quitação.

Vale dizer: se houver prova de quitação de tributo, mesmo que haja penalidades jacentes e relacionadas, estas não se transferem ao adquirente.⁴⁶

65. Reza o artigo 130 do CTN que *os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis* (imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU ou imposto sobre propriedade territorial rural – ITR),⁴⁷ – excluídos outros impostos como o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN, que não tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse com ânimo de dono –, *e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens* (taxa de coleta de

⁴⁵ PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1002.

⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários...*, obra citada, p. 228

⁴⁷ O STJ-1ª Turma, tem decidido que são responsáveis pelo pagamento do IPTU tanto o promitente comprador, quanto o proprietário promitente vendedor, existindo contrato de promessa de compra e venda registrado em cartório (AgRg no AREsp 305.935/MG, rel. Min. Benedito Gonçalves, in DJe 10/9/2013).

lixo domiciliar),⁴⁸ – não sendo incluídas as taxas pelo exercício do poder de polícia –, ou a contribuições de melhoria – excluídas, também, as dívidas relativas, por exemplo, às contribuições especiais ou parafiscais, como as relacionadas com contribuições para a seguridade social das empresas ou com as contribuições previdenciárias dos trabalhadores, ou relativas aos honorários advocatícios –, apenas esses créditos de tributos específicos *sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação*, ou seja, não há responsabilidade por sucessão do adquirente no caso de a certidão de dívida negativa constar no registro do título aquisitivo do imóvel perante o Registro de Imóveis.

66. Aqui temos a figura de sucessão por aquisição de imóvel, e os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos antes do ato de sucessão, em regra, sub-rogam-se na pessoa do adquirente, como novo proprietário, assumindo este, como entende parte da doutrina, o lugar do alienante, proprietário anterior,⁴⁹ tendo passado a jurisprudência do STJ por certa vacilação sobre se seria o caso de substituição da sujeição passiva tributária ou de transferência tributária sem a exclusão do antigo proprietário alienante.^{50 51}

67. Ultimamente, a Corte Superior, ao interpretar o *caput* do artigo 130 do CTN tem entendido tratar-se de responsabilidade solidária, claro entre contribuintes – proprietário e possuidor com ânimo de dano (CTN, art. 121, I, c/c art. 124) –, bem como entre alienante e compromissário vendedor com o adquirente do imóvel ou compromissário comprador.⁵²

68. A respeito, ainda, do artigo 130 do CTN, cabe trazer à colação o seguinte comentário de Ives Gandra Martins:

O art. 130, todavia, não limita o valor dos créditos tributários. Se estes forem superiores ao valor do imóvel ou do tributo sobre o imóvel,

⁴⁸ Pelo cabimento da cobrança da taxa de coleta de lixo domiciliar do responsável por sucessão adquirente de imóvel, cf. STJ, 2ª Turma, REsp 1.319.319/RS, relatora Ministra Eliana Calmon, in DJe 24/10/2013.

⁴⁹ Estendendo tratar o artigo 130 de hipótese de substituição tributária, cf. PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1000.

⁵⁰ No sentido da ocorrência, na espécie, de responsabilidade do adquirente por substituição: cf. STJ-T1, REsp 840.623-BA, rel. Min. Luiz Fux, in RDDT nº 150, p.169. Já pela responsabilidade tanto do promitente comprador como do proprietário vendedor, cf. STJ-1ªT, AgRg no AREsp 305.945/MG, rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 5/12/2013.

⁵¹ Veja Decisão do STJ que nega a possibilidade de substituição de CDA para alterar o sujeito passivo: STJ-1ªT, REsp 880.724/BA, rel. Min. Luiz Fux, in DJ de 25/2/2008, p. 275: “EMENTA: PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. INCLUSÃO DO NOVEL PROPRIETÁRIO. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. IMPOSSIBILIDADE... 1. A emenda ou substituição da Certidão da Dívida Ativa são admitidas diante da existência de erro material ou formal, não sendo possível, entretanto, a alteração do sujeito passivo da obrigação tributária.” Precedentes: AgRg no Ag 771.386/BA, 1ªT, DJ 01.02.2007; AgRg no Ag 884.384/BA, relator Min. João Otávio de Noronha, STJ- 2ªT, DJ 22.10.2007.

⁵² STJ-T2. REsp 1.824.216/SP, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 5/9/2019.

nem por isso os sucessores se exoneram na responsabilização tributária do sucedido.

A não limitação representa um princípio salutar, porque na composição do preço muitas vezes podem-se deduzir os tributos pendentes, de tal maneira que aquele seria menor à medida que estes fossem maiores e o Estado – se houvesse limite – fatalmente seria prejudicado sempre que o fator responsabilização determinasse o preço.⁵³

69. Contudo, a doutrina e a jurisprudência têm admitido o direito ao ressarcimento do adquirente ou sucessor em relação ao alienante ou sucedido, nos termos do artigo 123 do CTN,⁵⁴ ou seja, segundo o pactuado entre as partes, em contrato, sobre a responsabilidade pelo pagamento de tributos, embora essas convenções, em regra, não possam ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

70. Assim decidiu a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp nº 192.501/PR, Relator o Ministro Francisco Falcão, cuja Ementa é, a seguir, transcrita:

Ementa: Processual civil e tributário. Execução fiscal. ITR. Embargos do devedor. Responsabilidade do adquirente do imóvel pelo pagamento do tributo.

1. Consoante estabelece o ‘caput’ do art. 130/CTN, sem qualquer distinção, o adquirente do imóvel sub-roga-se nos créditos fiscais cujo fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem, assim como as taxas e contribuição de melhoria, podendo o sucessor ressarcir-se desses ônus, conforme previsto no contrato de compra e venda ou mediante acordo com o sucedido.

2. Recurso especial conhecido e provido. (RSTJ, v. 152, p. 220)

71. Em atenção à parte final do *caput* deste artigo 130, Fábio Fanucchi aconselha que, sempre, o adquirente se muna de certidões negativas, por ocasião de compras de imóveis, procurando, com a providência, elidir sua responsabilidade por tributos calcados em imóveis que adquira, devendo providenciar, também, a transcrição dessas provas no título de transmissão.⁵⁵

72. Bernardo Ribeiro de Moraes corrobora esse conselho:

Outra hipótese que o adquirente do bem imóvel não responde pelos eventuais créditos tributários é o caso em que conste do respectivo

⁵³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, obra citada, p. 229.

⁵⁴ CTN. “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

⁵⁵ FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. Volume I. 4ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1980, p. 253.

título de aquisição a prova de quitação dos aludidos créditos. O adquirente, caso não tenha cautela de exigir certidão negativa de débitos fiscais e transcrevê-la no respectivo título de aquisição do bem imóvel, responde pelos créditos tributários que oneram o aludido imóvel.⁵⁶

73. Feito isto, o adquirente não responderá indiretamente por créditos tributários referente ao imóvel adquirido, mesmo que, após a expedição da certidão negativa e havendo nela a ressalva de poder a Fazenda Pública vir a cobrar créditos que venham, ainda, a ser apurados referente a fato gerador ocorrido antes da sucessão, venha o Fisco a localizar e a constituir novo crédito, mesmo porque a existência ou não de débitos tributários é um fator importante na composição do preço do negócio de compra e venda, de modo que, por exigência da segurança jurídica, não seria justo que o adquirente viesse a ser surpreendido após a certidão negativa e a realização do negócio com o dever de pagar aquilo que, antes, a Administração tributária havia garantido a ele que não existia.

74. Nesse caso, a ressalva, contida na certidão negativa de débitos, do direito de exigir créditos, que venham a ser apurados, não retira da certidão negativa, transcrita na escritura de compra e venda, o efeito exonerativo do final do *caput* do artigo 130, do CTN, podendo, nesse caso, o Fisco, se, porventura, vier a apurar novo crédito em relação a fato gerador ocorrido antes da sucessão, exigir o mesmo do contribuinte alienante do imóvel.⁵⁷

75. Contudo, pondera Hugo Machado: “E como são exigidas certidões de quitação da Fazenda Pública, tanto federal, como estadual e municipal, para a lavratura de escrituras de vendas de imóveis, na prática dificilmente ocorrerá a aludida responsabilidade do adquirente”.⁵⁸

76. A seu turno, o parágrafo único, do artigo 130, do CTN, dispõe que, “No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço”.

77. Aqui, no parágrafo único do artigo 130, temos um efeito contrário ao geral do *caput* do mesmo artigo, examinado anteriormente, hipótese essa assim comentada por Ives Gandra Martins: “Abriu o legislador uma exceção com limite, ou seja, a do parágrafo único, em que a arrematação em hasta pública elimina o risco de uma composição de preço, a partir de débitos tributários. Por essa razão, o preço passa a ser o teto da responsabilidade assumida”.⁵⁹

⁵⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. Segundo volume. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 513 e 514.

⁵⁷ Nesse sentido, cf.: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 40ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 156.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 156.

⁵⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, obra citada, p. 229.

78. Hugo de Brito Machado bem explica o motivo da ressalva do parágrafo único do artigo 130 do CTN:

Se o bem imóvel é arrematado em hasta pública, vinculado ficará o respectivo preço. Não o bem. O arrematante não é responsável tributário CCTN, art. 130, parágrafo único). A não ser assim, ninguém arremataria bens em hasta pública, pois estaria sempre sujeito a perder o bem arrematado, não obstante tivesse pago o preço respectivo. Justifica-se o disposto no art. 130 do Código Tributário Nacional porque entre o arrematante e o anterior proprietário do bem não se estabelece relação jurídica nenhuma. A propriedade é adquirida pelo arrematante em virtude de ato judicial e não de ato negocial privado.⁶⁰

79. Este entendimento é corroborado por Bernardo Ribeiro de Moraes:

Se o preço alcançado na arrematação em hasta pública não for suficiente para cobrir o débito tributário, nem por isso o arrematante fica responsável por eventual saldo. A arrematação em hasta pública tem, pois, o efeito de extinguir os ônus do bem imóvel arrematado, passando este ao arrematante livre e desembaraçado de qualquer encargo tributário ou responsabilidade tributária.⁶¹

80. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que, na aquisição de imóvel por hasta pública, forma originária de aquisição, e não derivada, com o pagamento do respectivo preço, o arrematante recebe o bem livre de ônus relativo ao crédito tributário e mesmo aos demais, conforme demonstram as seguintes Ementas de Acórdãos:

Ementa: PROCESSO CIVIL. ARREMATÇÃO. FALÊNCIA. TRIBUTO PREDIAL INCIDENTE SOBRE O IMÓVEL ARREMATADO. MATÉRIA CONCERNENTE AO PROCESSO FALIMENTAR. NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO ART. 130 PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. PRECEDENTES DOCTRINA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

I – Na hipótese de arrematação em hasta pública, dispõe o parágrafo único do art.130 do Código Tributário Nacional que a sub-rogação do crédito tributário, decorrente de impostos cujo fato gerador seja a propriedade do imóvel, ocorre sobre o respectivo preço, que por eles responde. Esses créditos, até então assegurados pelo bem, passam a ser garantidos pelo referido preço da arrematação, recebendo o adquirente o imóvel desonerado dos ônus tributários devidos até a data da realização da hasta.

II – Se o preço alcançado na arrematação em hasta pública não for suficiente para cobrir o débito tributário, não fica o arrematante

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 156.

⁶¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*, obra citada, p. 513.

responsável pelo eventual saldo devedor. A arrematação tem o efeito de extinguir os ônus que incidem sobre o bem imóvel arrematado, passando este ao arrematante livre e desembaraçado dos encargos tributários.⁶²

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMÓVEL ADQUIRIDO EM HASTA PÚBLICA. SUB-ROGAÇÃO QUE OCORRE SOBRE O PREÇO. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 130, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAR-SE AO ADQUIRENTE ENCARGO OU RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

1. A sub-rogação do crédito tributário deve ser realizada sobre o preço pago, oportunidade em que adquirido o imóvel em hasta pública.
2. O crédito fiscal perquirido pelo fisco deve ser abatido do pagamento, quando do leilão, por isso que, finda a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade tributária. Precedentes.⁶³

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. ARREMATAÇÃO DE IMÓVEL. HASTA PÚBLICA. MANDADO DE SEGURANÇA. VIOLAÇÃO AO ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ÔNUS RELATIVOS AO IPTU E À TLP. SUB-ROGAÇÃO DOS DÉBITOS SOBRE O RESPECTIVO PREÇO. PRECEDENTES.

1. Nos termos do parágrafo único do art. 130 do CTN, os créditos relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, sub-rogam-se sobre o respectivo preço quando arrematados em hasta pública, não sendo o adquirente responsável pelos tributos que oneraram o bem até a data da realização da hasta. Nesse sentido é a jurisprudência desta Corte.
2. A hipótese dos autos se subsume ao entendimento esposado, sendo direito do adquirente receber o imóvel livre de ônus tributários, razão pela qual é de se determinar a concessão da segurança pleiteada pela recorrente para que seja expedida a certidão negativa de débitos tributários referentes, tão-somente, ao IPTU e à TLP, anteriores à data da arrematação em 14 de novembro de 2003, bem como o registro da carta de arrematação no cartório de registro de imóveis competente.
3. Recurso especial provido.⁶⁴

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARREMATAÇÃO DE IMÓVEL. HASTA PÚBLICA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART 130 DO CTN. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ.

1. O STJ possui jurisprudência pacificada no sentido de que os débitos tributários pendentes sobre o imóvel arrematado subrogam-se sobre o preço depositado pelo adquirente no momento da arrematação deste

⁶² STJ-2ª Turma. REsp 166.975/SP, rel. Min. Sávio de Figueiredo Teixeira, DJ de 4/10/1999, p. 60.

⁶³ STJ-1ª Turma. REsp nº 819.808/SP, rel. Min. Francisco Falcão, DJ 25/9/2006, p. 239.

⁶⁴ STJ-2 Turma. REsp nº 909.254/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 21/11/2008.

em hasta pública, não sendo possível atribuir ao arrematante os débitos fiscais pendentes sobre o imóvel arrematado. (...).⁶⁵

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU SOBRE IMÓVEL ARREMATADO EM HASTA PÚBLICA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. SUB-ROGAÇÃO QUE OCORRE SOBRE O PREÇO. PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 130, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAR-SE AO ARREMATANTE ENCARGO OU RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PENDENTE, QUE PERSISTE PERANTE O FISCO, DO ANTERIOR PROPRIETÁRIO.

1. O crédito fiscal perquirido pelo fisco deve ser abatido do pagamento, quando do leilão, por isso que, finda a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade tributária. Precedentes: (REsp 716.438/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 17/12/2008; REsp 707.605 – SP, Relatora Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ de 22 de março de 2006; REsp 283.251 – AC, Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, DJ de 05 de novembro de 2001; REsp 166.975 – SP, Relator Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, Quarta Turma, DJ de 04 de outubro de 1.999) (...)

4. O executado, antigo proprietário, tem relação jurídico-tributária com o Fisco, e o arrematante tem relação jurídica com o Estado-juiz.

5. Assim, é que a arrematação em hasta pública tem o efeito de expurgar qualquer ônus obrigacional sobre o imóvel para o arrematante, transferindo-o livremente de qualquer encargo ou responsabilidade tributária.

6. Recurso especial desprovido.⁶⁶

81. Cumpre opinar pela injuridicidade de alguns editais de hasta pública, que, contrariando, frontalmente, os preceptivos do parágrafo único do artigo 130 e do artigo 128, ambos do CTN, estende a responsabilidade do arrematante pelo que faltar do preço da arrematação para completar o total valor do crédito em execução, em afronta não só a Lei nº 5.172/1966, diploma legal de Direito Público, inderrogável pela vontade das partes, como também em ferimento ao disposto no artigo 146, *caput*, inciso III, alínea *b*, da Constituição da República, que atribui competência à lei complementar nacional por estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial, obrigações, contribuintes e responsáveis tributários.^{67 68}

⁶⁵ STJ-1ª Turma. AgRg no Ag. nº 1.137.529/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ de 2/2/2010.

⁶⁶ STJ-1ª Turma. REsp 1.059.102/MG, rel. Min. Luiz Fux. Decisão unânime, *Revista Dialética de Direito Tributário* vol. 173, p. 197.

⁶⁷ Nesse diapasão, cf. CUNHA, Isabel Marques da. A responsabilidade do arrematante de imóvel em hasta pública por dívidas de IPTU pretéritas. In: *RDDT*, vol. 180, São Paulo: Dialética, setembro de 2010, p. 88.

⁶⁸ Existe, todavia, firme jurisprudência do STJ, considerando válidas normas de editais de leilões públicos no sentido de que, se o preço da arrematação não for suficiente para quitar o total crédito tributário objeto da execução, o restante deve ser suportado pelo arrematante (a título exemplificativo, cf. STJ-2ª T., AgInt no REsp 1.845.861/ rel. Min. Og Fernandes, DJe 20/5/2020).

82. Por sua vez, o artigo 131 do CTN estabelece que “são pessoalmente responsáveis:⁶⁹ I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;⁷⁰ 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”.

83. Quanto à primeira parte do inciso I do artigo 131 da CTN,⁷¹ os adquirentes de bens móveis e semoventes respondem pelos tributos de qualquer espécie relativos a esses bens. Tratando-se de bens imóveis, a disciplina acerca da responsabilidade tributária sucessória é a do artigo 130 do mesmo *Code*.

84. Já no que tange à segunda parte da mesma norma (CTN, art. 131, I), cumpre dizer que aqueles que praticaram a remição, isto é, que fizeram ato de remir ou resgatar a dívida e o bem penhorado, respondem, outrossim, pelos tributos relativos aos bens adquiridos.

85. Deve ser utilizada a analogia nos casos de arrematação, também, de bens móveis ou semoventes com a aplicação na espécie do disposto parágrafo único do artigo 130 do CTN, isto porque, como visto, em tal hipótese a aquisição da propriedade do bem é decorrente de ato judicial, e não em face de alguma relação jurídica entre o antigo proprietário do bem e o arrematante.^{72 73}

86. A vedação do emprego da analogia, prevista no §1º, do artigo 108, do Código Tributário Nacional, vincula-se com a exigência de tributo não prevista em lei, não obstante o uso da analogia, para excluir a responsabilidade tributária do sucessor.

⁶⁹ Quanto ao art. 131 do CTN, também, há uma divergência na doutrina, em face da utilização da expressão “são *pessoalmente* responsáveis”, alguns autores defendem a manutenção da responsabilidade do contribuinte. Cf., por exemplo, MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 159: “(...) o alienante, devedor do tributo, continua responsável pelo respectivo pagamento, sem prejuízo da responsabilidade assumida pelo adquirente”. A outra corrente doutrina, entende o contrário. Cf. PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*, obra citada, p. 1003: “A responsabilidade é exclusiva. A referência à responsabilidade pessoal do adquirente ou remitente, do sucessor e do cônjuge meeiro e do espólio faz com que seja exclusivamente deles, com a exclusão do alienante e, por óbvio, do falecido”.

⁷⁰ Sobre os modos de aquisição da propriedade móvel, cf. arts. 1.260 a 1.274 do Código Civil.

⁷¹ Em relação ao inc. I do art. 131 da Lei 5.172/1966, também, há uma divergência doutrinária: por exemplo, PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário...*, obra citada, p. 1003, entende que *a responsabilidade é limitada ao patrimônio transferido*. Já MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*, obra citada, p. 516 concebe pela ausência de limite dessa responsabilidade do adquirente de bens por ser pessoal, respondendo o responsável pela dívida, inclusive com os seus bens.

⁷² Esse entendimento é reforçado por MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 157: “Aplica-se, também, por analogia, a norma do parágrafo único do art. 130 aos casos de arrematação de bens móveis ou semoventes. É inadmissível atribuir-se alguém que arrematou bens em leilão público a responsabilidade pelos tributos devidos pelo proprietário anterior, ainda que relativos aos próprios bens adquiridos”.

⁷³ No mesmo diapasão: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 16/2003*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 277.

87. O Superior Tribunal de Justiça tem considerado possível a aplicação por analogia do parágrafo único do artigo 130 às hipóteses do inciso I do artigo 131, ambos da *Lex Tributarius*, vale dizer, às aquisições de bens móveis ou semoventes por meio de arrematação judicial, como demonstram as seguintes ementas de acórdãos:

Ementa: RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPVA. ARREMATAÇÃO. VEÍCULO AUTOMOTOR. SUBROGAÇÃO. PREÇO.

1. Na arrematação de bem móvel em hasta pública, os débitos de IPVA anteriores à venda subrogam-se no preço da hasta, quando há ruptura da relação jurídica entre o bem alienado e o antigo proprietário. Aplicação analógica do artigo 130, parágrafo único, do CTN. Precedentes.
2. Recurso especial não provido.⁷⁴

Ementa: ADMINISTRATIVO – TRIBUTÁRIO – VEÍCULO – ALIENAÇÃO EM HASTA PÚBLICA – NEGATIVA DE TRANSFERÊNCIA DO BEM – PENDÊNCIA DE MULTA E IPVA – AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PESSOAL DO ADQUIRENTE – REMESSA NECESSÁRIA – AUSÊNCIA DE PREJUÍZO – APROVEITAMENTO DOS ATOS PROCESSUAIS.

1. Inexiste nulidade sem prejuízo. Embora o art. 12 da Lei 1.533/51 prevaleça frente ao art. 475 do CPC (*lex specialis derogat generalis*), na hipótese houve a devolução de todas as questões jurídicas à Corte de Apelação, que motivadamente as refutou.
2. Na alienação em hasta pública o produto adquirido com a venda do bem subroga-se na dívida, que se sobejar deve ser imputada ao devedor executado e infrator de trânsito e não ao adquirente, nos termos do art. 130, parágrafo único, do CTN.
3. Recurso especial não provido.⁷⁵

Ementa: TRIBUTÁRIO – ARREMATAÇÃO JUDICIAL DE VEÍCULO – DÉBITO DE IPVA -RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – CTN, ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO.

1. A arrematação de bem em hasta pública é considerada como aquisição originária, inexistindo relação jurídica entre o arrematante e o anterior proprietário do bem.
2. Os débitos anteriores à arrematação subrogam-se no preço da hasta. Aplicação do artigo 130, § único do CTN, em interpretação que se estende aos bens móveis e semoventes.
- (...)
4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.⁷⁶

⁷⁴ STJ-T2, REsp 1.128.903/RS, relator Ministro Castro Meira, *DJe* 18/2/2011.

⁷⁵ STJ-T2, REsp 954.176/SC, relatora Ministra Eliana Calmon, *DJe* 23/6/2009.

⁷⁶ STJ-T2, REsp 807.455/RS, relatora Ministra Eliana Calmon, *RDDT* nº 161, São Paulo: Dialética, fevereiro de 2009, p. 152 a 155.

88. Os incisos II e III, do artigo 131, do CTN, cuidam de sucessão por *causa mortis* e, aqui, há a substituição do devedor, o falecido, proprietário anterior, pelo espólio – vale dizer, o patrimônio de uma pessoa após seu perecimento –, em relação aos fatos geradores ocorridos e aos respectivos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão, ou seja, até a morte do contribuinte; e pelos sucessores, herdeiro, inclusive, cônjuge meeiro (Lei nº 10.406/2002, art. 1.845), e o legatário, pelos fatos geradores ocorridos e pelos consequentes tributos devidos de após a morte até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação. Daí em diante, obviamente, como novos proprietários dos bens, os sucessores assumem, desta vez, na condição de contribuinte.

89. Insta ressaltar que a responsabilidade dos sucessores herdeiros, cônjuge meeiro e legatários é limitada, não indo além do valor do quinhão ou da meação.

90. Impende trazer à colação Ementa de Acórdão do STJ relativas às trocas de sujeitos passivos:

STJ-T1. RECURSO ESPECIAL Nº 1.124.685/RJ

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. IMÓVEL TRIBUTADO. VIÚVA MEEIRA. COPROPRIETÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL POR DECISÃO JUDICIAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

1. O cônjuge meeiro deve ser incluído no lançamento do crédito tributário e, *a fortiori*, na CDA, para viabilizar sua *legitimatío ad causam* passiva para a execução fiscal.
2. O falecimento do cônjuge virago, por si só, no curso da execução fiscal, com fulcro em lançamento efetivado apenas em nome do *de cujus*, não autoriza a execução direta contra o cônjuge supérstite.
3. É que, resulta cediço na Corte que:
 - a. Iniciada a execução, é vedada a substituição da CDA para a inclusão do cônjuge sobrevivente na condição de contribuinte do IPTU (CTN, art. 34) e não como sucessor (CTN, art. 131, II).
 - b. É que a presunção de legitimidade da CDA alcança as pessoas nela referidas. Por isso que este e. STJ firmou entendimento no sentido de que '*A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução*' (Súmula 392/STJ). Precedente: REsp 1045472/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe 18/12/2009.
 - c. *In casu*, o cônjuge supérstite não é sucessor do cônjuge falecido, senão titular da metade do imóvel.
4. O falecimento do contribuinte não impede o Fisco de prosseguir na execução dos seus créditos, sendo certo que, na abertura da

sucessão, o espólio é o responsável pelos tributos devidos pelo 'de cuius', nos termos do art. 131, III, do CTN.

5. *A doutrina nos revela que 'se a dívida é inscrita em nome de uma pessoa, não pode a Fazenda ir cobrá-la de outra nem tampouco pode a cobrança abranger outras pessoas não constantes do termo e da certidão, salvo, é claro, os sucessores, para quem a transmissão do débito é automática e objetiva, sem reclamar qualquer acerto judicial ou administrativo. Em suma, co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal'.* (Humberto Theodoro Júnior. *Lei de Execução Fiscal*. 11ª ed., p. 40).

6. No mesmo sentido:

'Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à Inscrição, etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA.' (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in 'Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência', Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205).

7. *In casu*, incontroverso que a ora recorrente é co-proprietária do imóvel tributado, do mesmo modo, irrefragável que os lançamentos de ofício do IPTU e da TLCVLP foram realizados exclusivamente em nome do 'de cuius', por opção do fisco municipal, que poderia tê-lo realizado em nome dos co-proprietários.

(...)

10. Recurso especial provido.⁷⁷ (Os destaques não constam no original)

91. O *caput* do artigo 132, do CTN, preceitua que "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".

92. Trata a norma legal, em tela, de sucessão empresarial de direito, cabendo à Lei das Sociedades por Ações – Lei nº 6.404, de 15/12/1976 e ao novo Código Civil – CC – Lei nº 10.406, de 10.01.2002, as definições de fusão, transformação, incorporação e cisão de empresas.

⁷⁷ STJ-T1. REsp 1.124.685, rel. Min. Luiz Fux, DJ 3/11/2010.

93. Insta explicitar que a *fusão* é a operação pela qual uma ou mais pessoa jurídica, por exemplo, a empresa **t** (*t* minúsculo) se une a outra ou outras, exemplo, empresa **t'** (*t* linha), para que elas, extinguindo-se, venham a formar uma nova empresa, – a empresa **T** (*T* maiúsculo), que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações, inclusive, no que respeita às dívidas tributárias decorrentes de fatos geradores ocorridos antes dessa fusão (Lei 6.404/1976, art. 228; CC, art. 1.119).

94. A *transformação* independe de dissolução ou liquidação da sociedade, não havendo nem de se falar, a rigor, em sucessão, uma vez que o que sucede é a mera mudança da forma societária: uma empresa, que continua sendo a mesma, não se extingue, mas muda sua forma jurídica, deixa de ser limitada e passa a ser anônima, e assim por diante (Lei nº 6.404/1976, arts. 222, 232, 233 e 234; CC, art. 1.113). Exemplificando, uma empresa de forma quadrada e se transforma em uma empresa de forma triangular, sendo que esta responderá pelas dívidas tributárias decorrentes de fatos geradores ocorridos antes do ato de transformação.

95. A *incorporação* é a operação pela qual uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos direitos e obrigações (Lei nº 6.404/1976, art. 227; CC, art. 1.116). Ilustrando, uma empresa “x” é absorvida pela empresa “y”, de modo que esta empresa “y” responderá pelas dívidas tributárias da empresa “x”, decorrentes de fatos geradores ocorridos antes do ato de incorporação.

96. Quanto à *cisão* , embora esta sucessão não esteja, expressamente, prevista no artigo 132 do CTN, merece a mesma disciplina do disposto no artigo em comento, tendo em vista que quando do início da vigência da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não existia ainda a previsão legal dessa figura (cisão). De fato, a cisão é disciplinada nos artigos 223 e 229 da Lei nº 6.404/1997 e no nos artigos 1.122 e 2033, do novel Código Civil.

97. Consoante o magistério de Hugo de Brito Machado, *cisão* é a operação pela qual “a sociedade transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes. Extingue-se a sociedade cindida se houver versão de todo o patrimônio. Havendo versão apenas de parte do patrimônio, divide-se o seu capital (Lei 6.404, art. 229). A sociedade *cindida* que subsistir, naturalmente, por ter havido versão apenas parcial do seu patrimônio, e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão. Havendo extinção da sociedade cindida, isto é, no caso de versão total, as sociedades que absorverem as parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da cindida (Lei 6.404, art. 223). Respondem, assim, obviamente, pelas dívidas tributárias”.⁷⁸

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* , obra citada, p. 159 a 160.

98. Assim, na maioria dos casos, com exceção de algumas hipóteses de cisão nas quais a empresa cindida não se extingue, e nos casos de transformação, nos demais, ocorrem casos de sujeição passiva indireta por substituição.

99. Edison Carlos Fernandes sobre a responsabilidade por sucessão, trata da no artigo 132, *caput*, do CTN, tece o seguinte comentário:

Em todos esses casos, a empresa que sobrevier será responsável por sucessão pelos tributos devidos pela empresa anterior: a empresa oriunda de fusão responderá pelos tributos devidos pelas empresas fusionadas; a empresa cindida responderá, ainda que parcialmente, na proporção do seu patrimônio, pelos tributos devidos pela empresa original; e a empresa incorporadora responderá pelos tributos devidos pela empresa incorporada.⁷⁹

100. Obviamente, que os créditos tributários, decorrentes de fatos geradores ocorridos posteriormente à sucessão, isto é, aos atos de fusão, transformação, incorporação e cisão, serão arcados pelas pessoas jurídicas resultantes dessa fusão, transformação, incorporação e cisão, não mais na condição de responsáveis sucessores, mas na condição de contribuintes.

101. Traga-se à colação o teor da Súmula nº 554 do Superior Tribunal de Justiça, que ostenta o seguinte teor: “Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias e punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão”.⁸⁰

102. Todavia, cabe mencionar que a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de declarar, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 76.153/SP, cujo julgamento foi conduzido pelo voto do relator o senhor Ministro Aliomar Baleeiro, a irresponsabilidade solidária do sucessor no que concerne à multa fiscal punitiva. Transcreva-se trecho a respectiva ementa de acórdão: “O art. 133 do CTN responsabiliza solidariamente o sucessor do sujeito passivo pelos tributos que este não pagou, mas não autoriza a exigência de multas punitivas, que são de responsabilidade pessoal do antecessor (CTN, art. 137)”.

103. O parágrafo único do artigo 132, do CTN, estabelece que “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

⁷⁹ FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 14ª edição, 2013, p. 297.

⁸⁰ STJ-1ª Turma, REsp nº 745.007/SP, rel. Min. José Delgado, DJ de 27/6/2005, p. 299. STJ-2ª Turma, REsp 32.967/RS, rel. Min. DJ de 20/3/2000. STJ-T2, AgRg no REsp 1.321.958/RS, rel. Min. Humberto Martins, DJe 16/10/2012.

sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual”.

104. Cuida-se, aqui, de responsabilidade por sucessão empresarial de fato, isto é, a pessoa jurídica foi extinta, mas a atividade empresarial, diante da ligação entre o sucessor e o sucedido, tem prosseguimento, através de outra pessoa jurídica, que é criada, com sócio em comum ou espólio de sócio, que substitui a empresa extinta, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual, de modo que a empresa surgida posteriormente é, de fato, sucessora da anterior.

105. Hugo de Brito Machado assim se pronuncia acerca da responsabilidade do sucessor da pessoa jurídica extinta com a continuação de sua atividade:

Nos termos do parágrafo único do art. 132 do Código Tributário Nacional, a continuação da atividade de uma pessoa jurídica extinta pode implicar responsabilidade daquele que continuar explorando a respectiva atividade.

Não importa o nome da entidade sucessora. Pode adotar, ou não, a razão social da pessoa jurídica extinta, e pode até assumir a forma de firma individual. Importa, isto sim, a unidade econômica ou profissional. Aplica-se aqui a norma do art. 126, inciso II, do Código Tributário Nacional, de sorte que nem mesmo a irregularidade da pessoa jurídica que continuar na exploração da atividade da pessoa jurídica extinta, pode ser alegada para excluir sua responsabilidade tributária decorrente da sucessão. Importante é que a atividade continue sendo explorada, configurando-se uma atividade econômica ou profissional.

Com essa norma, o legislador alcança as situações em que a extinção da pessoa jurídica pode ser apenas uma formalidade, porque a atividade de fato continua sendo explorada. Se tal acontece, configura-se uma sucessão e o sucessor assume a responsabilidade pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica extinta.⁸¹

106. Opina Edison Carlos Fernandes que *em não havendo prosseguimento da atividade por quaisquer dos sócios, entendemos que a responsabilidade será de todos eles, na proporção dos bens recebidos como reversão do capital social*.⁸²

107. Os preceptivos do artigo 133, *caput*, incisos I e II, do CTN, preveem:

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:

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 555.

⁸² FERNANDES, Edison Carlos. Artigo e obra citados, p. 297.

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.

108. Trata-se, também, o preceito legal, em exame, de transferência de responsabilidade tributária, sendo que, aqui, o objeto de aquisição ou da sucessão não é uma empresa em si – hipótese tratada no artigos 132 do CTN, mas seu fundo de comércio ou estabelecimento industrial, comercial ou profissional, continuando o adquirente – a pessoa física ou jurídica de direito privado –, não a desenvolver o próprio negócio, mas de explorar esses bens tangíveis e intangíveis, que antes faziam parte do negócio do alienante.

109. E, em assim fazendo, o adquirente responderá integralmente, isto é, solidariamente – não exclusivamente, nem pessoalmente –, com o alienante, pelos tributos decorrentes de fatos geradores ocorridos antes da sucessão, se este cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade.^{83 84}

110. A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 706.016-RS, relator o Ministro Francisco Falcão, entendeu o termo ‘integralmente’, com o significado de ‘pessoalmente’, mas não ‘exclusivamente’, por entender que, na hipótese do artigo 133, I, do CTN, primeiro a cobrança do crédito tributário deverá ser dirigida contra o adquirente do fundo de comércio ou do estabelecimento. Vejamos a transcrição da Ementa:

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA EMPRESA SUCESSORA. ART. 133, I, DO CTN.

I – O art. 133, I, do CTN responsabiliza integralmente o adquirente do fundo de comércio, pelos débitos tributários contraídos pela empresa até a data da sucessão, quando o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade.

II – Comprovada a alienação do fundo de comércio, a execução deverá ser dirigida primeiramente ao sucessor deste.

III – Recurso especial improvido. (DJ 06/06/2005 p. 214).⁸⁵

⁸³ Esta é a interpretação de MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 161, que considera que ela aperfeiçoa o ordenamento jurídico por não dar oportunidade para fraudes.

⁸⁴ Existem várias manifestações em sentido contrário, ou seja, entendendo o termo *integralmente* como que significasse *pessoalmente* ou *exclusivamente*: cf. XAVIER, Alberto. Responsabilidade tributária dos sucessores na alienação de estabelecimento. *RDDT* volume 167, São Paulo: Dialética, agosto de 2009, p. 7 a 17.

⁸⁵ STJ-T1. REsp 706.016/RS, rel. Min. Francisco Falcão, DJ 6/6/2005, p. 214.

111. No entanto, só responderá subsidiariamente com o alienante do fundo de comércio ou estabelecimento, devendo primeiro ser exigido deste o pagamento do crédito tributário, para, só depois, no caso do alienante não ter condições de pagar, a cobrança ser dirigida contra o adquirente, se o alienante prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo do comércio, indústria ou profissão.

112. A respeito da norma do artigo 133 do CTN relativa à responsabilidade do adquirente de fundo do comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, traga-se a lume o seguinte escólio de Marcos de Aguiar Villas-Bôas e Rodrigo César de Oliveira Marinho, *in verbis*:

A hipótese da norma de responsabilidade deve ser fielmente preenchida, de modo que o conteúdo semântico conferido aos termos que compõem o texto não estenda as possibilidades de responsabilização com o fito de alcançar aquele que tenha adquirido apenas um dos elementos do estabelecimento empresarial (e.g., imóvel ou ponto comercial) e/ou que não tenha dado continuidade à exploração das mesmas atividades empresariais, tal qual era feito com o antigo estabelecimento.

O estabelecimento é caracterizado pelo respectivo *modus operandi*. Nesse ponto, a norma construída a partir do art. 133 do CTN somente será aplicada se os elementos necessários para exercício da atividade empresarial forem adquiridos e se essa atividade empresarial estiver sendo desenvolvida da mesma forma que era conduzida antes da aquisição.

A aquisição de meros elementos do estabelecimento e/ou a continuação da exploração do estabelecimento, embora no mesmo ramo da atividade econômica, promovendo atividades negociais diversas daquelas praticadas pelo 'antigo estabelecimento', são exemplos de casos que não podem ser colocados no âmbito de incidência da norma jurídica em questão (art. 133 do CTN).⁸⁶

113. Insta ressaltar que fundo de comércio ou estabelecimento não se confunde com o ponto comercial. Esta questão foi muito bem esclarecida por Ives Gandra nos seguintes termos:

No caso da consulente, é de se lembrar que, nos instrumentos contratuais, se verifica que a compra foi exclusivamente das instalações e daquilo que é referido, na legislação que rege as locações, de 'ponto comercial' – que não se confunde com 'fundo de comércio'.

...

⁸⁶ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar; MARINHO, Rodrigo César de Oliveira. A responsabilidade tributária prevista no art. 133 do CTN. *RDDT* vol. 182, São Paulo: Dialética, novembro de 2010, p. 84 a 85.

Por outro lado, ‘fundo de comércio’ não se confunde com ‘ponto comercial’. Fundo é a ‘integralidade dos bens patrimoniais, inclusive os de natureza pessoal e de valor imaterial’, e não apenas um ‘local’, para exploração de idênticas atividades, mas não da respectiva atividade.

A expressão ... implica sempre um sentido de ‘universalidade’.

A aquisição, portanto, apenas pode ser caracterizada como geradora de obrigações tributárias, quando a assunção do estabelecimento comercial, industrial ou profissional implicar a aquisição da ‘universalidade de bens’, do fundo do comércio, das marcas, da clientela específica do ‘good will’ ... e somente nestes casos. Aquisição de instalação e exploração de atividade semelhante, mas à luz de atividade de densidade própria e de maior expressão daquele que adquirir alguns dos bens da empresa vendedora e que, simultaneamente, desenvolverá no local, além de atividades semelhantes, outras atividades nunca exploradas pelo alienante, sobre utilizar-se de marca própria, nacionalmente conhecida, configura hipótese não prevista pelo legislador complementar. ... a exploração deve ser ‘do negócio’ de quem venda o fundo de comércio e não ‘de negócio do adquirente’, mesmo que semelhante. ...

A dicção do dispositivo não oferta dúvida de que a aquisição se refere à assunção da própria empresa, do seu fundo de comércio, vale dizer, da cumulação de sua propriedade imaterial (marcas, patentes e quaisquer outras dimensões que representem o valor do empreendimento) e material (bens, mercadorias, contratos em andamento, incluídos nestes contratos os clientes etc.).

...

O simples fato de ter o legislador complementar colocado ‘sob a mesma razão social’ exclui, de início, qualquer outra aquisição de parte ou de todos os bens materiais, que não implique aquisição do próprio ‘fundo de comércio’.

...

Desta maneira, alienar *estabelecimento* ou *fundo de comércio* é preservar a própria empresa, por inteiro ou parte dela, para que continue sendo operada pelo adquirente, sob a mesma ou outra razão social. Não se confunde com a venda de alguns bens, para que a empresa adquirente, como ela mesma e exclusivamente em seu nome pessoal, continue a explorar seu próprio negócio, apenas se utilizando do mesmo imóvel. Mas – repito – como forma de expansão do seu próprio negócio e não de dar continuidade ao negócio da empresa alienante.⁸⁷

114. No sentido de que a locação ou mera ocupação do imóvel não significa a aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento, não acarretando

⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Parecer: Inteligência do art. 133 do Código Tributário Nacional – Origem do dispositivo – Evolução jurisprudencial e doutrinária – Inaplicabilidade à hipótese consultada, *in* RDDT volume 145, São Paulo: Dialética, outubro de 2007, p. 137, 140 e 141.

responsabilidade por sucessão é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como demonstra, a título ilustrativo, a transcrição da seguinte Ementa de Acórdão, *in verbis*:

STJ-2ª TURMA NO RECURSO ESPECIAL Nº 108.873/SP

Ementa: TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. A responsabilidade prevista na art. 133 do Código Tributário Nacional só se manifesta quando uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial, industrial ou profissional; a circunstância em que tenha se instalado em prédio antes alugado à devedora, não transforma quem veio a ocupá-lo posteriormente, também por força de locação, em sucessor para efeitos tributários. Recurso especial não conhecido.^{88 89}

115. Outrossim no caso de sucessão na aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento, o Superior Tribunal de Justiça tem admitido a abrangência da multa, como comprova a Ementa do Acórdão de sua 1ª Turma, expedido do julgamento do REsp nº 544.265/CE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki:

Ementa: TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉCIO OU DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ART. 133 CTN. TRANSFERÊNCIA DE MULTA.

1. A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Precedentes.
2. Recurso especial provido. (*DJ* de 21/2/2005).⁹⁰

116. A Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, acrescentou três parágrafos ao artigo 133 do CTN, com os seguintes teores:

§1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

- I – em processo de falência;
- II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

- I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

⁸⁸ STJ-T2, REsp nº 108.873/SP, rel. Min. Ari Pargendler, *in DJ* 12/04/1999 p. 111.

⁸⁹ No mesmo sentido, cf. STJ-T2, AgRg no AI 1.321.679/RJ, rel. Min. Mauro Campbell Marques, *in RDDT* nº 186, São Paulo: Dialética, março de 2011 p. 199 e 200.

⁹⁰ STJ-T1. REsp 544.265/CE, rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* 21/2/2005, p. 110.

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.⁹¹

117. O §1º do artigo 133, do CTN, exclui da responsabilidade fiscal por sucessão a alienação judicial em processo de falência; e de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial, aspirando, assim, a viabilizar a manutenção da empresa. O §2º, do mesmo preceptivo legal, busca prevenir que a aludida exceção possa ser utilizada fraudulentamente, ou seja, visa a obstar fraudes na sucessão, tendentes a exonerar o sucessor das dívidas tributárias do sucedido.⁹² Já o §3º, do artigo 133, cuida da administração do produto da alienação judicial.

118. Já no que concerne à disciplina da responsabilidade, em sentido *lato* – abrangendo tanto a responsabilidade direta quanto a indireta –, por infrações, o artigo 136 do CTN estipula que “*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”.

119. Cuida a norma supra (art. 136 do CTN) de uma responsabilidade, em sentido amplo por culpa presumida, não dando relevância a intenção ou a vontade, salvo quando a lei perquirir por ela, presunção relativa que pode ser removida pelo contribuinte ou responsável tributário, demonstrando que agiu diligentemente.

120. Há casos em que não se verifica sequer a suficiência da culpa, por exemplo, na hipótese de o sujeito passivo ter acreditado na Administração tributária e se comportado de conformidade com as normas administrativas complementares e, depois, a Administração perceber que agiu em contrariedade contra

⁹¹ Cf. comentário: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 161 a 162.

⁹² Opina Hugo de Brito Machado: “Realmente, sem essa exceção, seria muito difícil que alguém adquirisse de um falido um fundo de comércio, pois seguramente estaria a adquirir também a responsabilidade por um grande passivo tributário. A exceção, portanto, presta-se a prestigiar a finalidade do moderno direito falimentar, que não é o de punir o empresário, mas sim o de reabilitar a empresa, em face da importância social desta. Os incisos do § 2º do art. 133 do CTN têm a evidente finalidade de evitar que as exceções à regra da responsabilidade do sucessor, na exploração do fundo de comércio, sejam utilizadas como forma de o próprio devedor recuperar – livre de débitos – o seu negócio. Daí serem excluídos do rol dos possíveis adquirentes não responsabilizáveis os sócios do devedor, as sociedades controladas por ele, seus parentes, a até mesmo qualquer pessoa que seja identificada como sendo seu *agente*” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, obra citada, p. 568).

a lei, e passe a exigir obrigação mais gravosa, esta poderá ser cobrada do sujeito passivo, por força da prevalência da lei, mas por ter observado as normas do próprio Fisco, ficará livre da imposição de penalidades, de cobrança de juros de mora e da atualização do valor da base de cálculo do tributo (CTN, parágrafo único do art. 100).

121. A jurisprudência do STJ é no sentido de que, tendo o contribuinte sido induzido a erro, ante o não lançamento correto da fonte pagadora do tributo devido, afastada está a multa em relação ao contribuinte.⁹³

122. Mencione-se, outrossim, a Súmula nº 73 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovada em dezembro de 2012: *Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.*

123. Schubert de Farias Machado assim explicita o teor do artigo 136 do CTN:

A prescrição contida nesse artigo não pode ser interpretada de forma isolada, mas em conjunto com os arts. 108, IV, e 112 do Código, que, ..., preveem o uso da equidade na aplicação das normas tributárias sancionadoras e conferem importância aos efeitos do ato praticado na estipulação e na graduação da pena.

Além disso, aplicar penalidade a um cidadão por conduta praticada sem dolo ou culpa é incompatível com os princípios basilares do Estado Democrático de Direito, que asseguram, dentre outras, a garantia ao devido processo legal e a presunção de inocência...

Longe estipular responsabilidade objetiva, o art. 136 apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, salvo disposição de lei em contrário...⁹⁴

124. Diferentemente da infração tributária em que a lei exige dolo ou culpa, ou de fato tipificado como crime, onde deve ser levado em consideração a existência ou não do dolo ou da culpa, na infração administrativa, esta culpa, às vezes, pode ser presumida, configurando-se a infração administrativa pelo simples descumprimento de obrigações e deveres, previstos na legislação tributária.

125. Assim é que, por exemplo, não interessa a intenção ou o motivo de o contribuinte não ter apresentado a sua declaração, para fins do imposto de renda, no prazo previsto pela legislação tributária. Não tendo sido cumprida a obrigação

⁹³ Nesse diapasão, Cf.: STJ-T2, AgRg no REsp 1.384.020/SP, rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* 26/9/2013. STJ-T1, 1.183.124/BA, rel. Min. Luiz Fux, *Revista dos Tribunais* volume 903, p. 202. STJ-T2, REsp 1.218.222/RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* 10/9/2014.

⁹⁴ MACHADO, Schubert de Farias. As garantias constitucionais conferidas ao acusado e o direito tributário sancionador. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Volume 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 320.

fiscal acessória ou formal de fazer, no prazo, já faz surgir a convação desta obrigação em obrigação principal, com a aplicação de penalidade pecuniária (CTN, art. 113, § 1^º)

126. Neste diapasão, a seguinte Ementa de Acórdão da 2^a Turma do STJ:

RECURSO ESPECIAL Nº 576.637/PR

Ementa: RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IMPOSTO DE RENDA – POSSIBILIDADE – ITERATIVOS PRECEDENTES.

É firme a orientação deste Sodalício no sentido da possibilidade de aplicação de multa pelo atraso na entrega da Declaração de Rendimentos.

Precedentes: AGREsp 272.658/RS, da relatoria deste Magistrado; REsp 557.018/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJU* 07.11.2003; REsp 197.718/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, *DJU* 11.12.2003; AGREsp507.467/PR, Rel. Min. Luiz Fux, *DJU* 01.09.2003, entre outros.

Recurso especial improvido. (*DJ* 14/03/2005 p. 267).⁹⁵

127. Insta transcrever a ementa do acórdão da 1^a Turma do STJ decorrente do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.156.417/SC, *in verbis*:

Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PENA DE PERDIMENTO. VEÍCULO ALIENADO FIDUCIARIAMENTE. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE MÁ-FÉ OU RESPONSABILIDADE DO PROPRIETÁRIO. ENTENDIMENTO PACÍFICO NO STJ.

1. O STJ entende que a aplicação da pena de perdimento de veículo somente é cabível quando devidamente comprovadas, por meio de regular processo administrativo, a responsabilidade e a má-fé do proprietário de veículo na prática do ilícito. Precedentes: AgRg no REsp 1.313.331/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2013, *DJe* 18/06/2013; REsp 1.024.175/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/03/2009, *DJe* 16/03/2009, AgRg no REsp 952.222/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, *DJe* 16/09/2009.

2. No caso concreto, não houve comprovação da responsabilidade e da má-fé do proprietário do veículo (*in casu*, o Banco agravado) pela prática da infração aduaneira, uma vez que não se noticiou a instauração de procedimento com o objetivo de apurar a sua eventual responsabilidade, ou mesmo se demonstrou qual teria sido sua contribuição

⁹⁵ STJ-T2, REsp 576.637, rel. Min. Franciulli Netto, *DJ* 14/3/2005, p. 267.

para a prática da ilícito. A propósito: AgRg no REsp 1.331.644/PA, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, *DJe* 25/10/2012.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.⁹⁶

128. No entanto, esta responsabilidade objetiva não é de fácil materialização, comportando muitos temperamentos, primeiro, porque o próprio artigo 136 prevê a possibilidade de lei federal, estadual, distrital e municipal, autorizar que se leve em conta a intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos seus efeitos. Depois, a previsão do artigo 108, inciso IV, do CTN, de utilização da equidade, ou da suavização ou humanização na aplicação da lei tributária e, em especial, diante da norma do artigo 112, do mesmo Código, o qual reza que a *lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

129. Em relação à atual jurisprudência do STJ a respeito dessa pretensa responsabilidade “objetiva”, cabe trazer à colação a Ementa de alguns Acórdãos do intérprete maior da lei infraconstitucional:

Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE ART. 136 DO CTN.

1. O artigo 136 do Código Tributário Nacional, no que toca à infração da lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137, também do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva.

2. Recurso especial improvido.⁹⁷

Ementa: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR. VENDEDOR DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Precedentes.

2. Recurso especial não provido.⁹⁸

⁹⁶ STJ-T1, AgRg no REsp 1.156.417/SC, rel. Min. Sérgio Kukina, *DJe* 26/9/2013.

⁹⁷ STJ-T2, REsp 68.087/SP, relator Ministro Castro Meira, *DJ* de 16/8/2004, p. 156.

⁹⁸ SJ-T2, REsp 423.083/SP, relator Ministro João Otávio de Noronha, *DJ* de 2/8/2006, p. 334.

Ementa: TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. MULTA. ART. 136 DO CTN. RESPONSABILIDADE OBJETIVA, INTERPRETADA À LUZ DAS REGRAS DOS ARTS. 137 E 112 DO MESMO CÓDIGO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. BAGAGEM DE RESIDENTE NO EXTERIOR HÁ MAIS DE UM ANO. CONSULTA AO CONSULADO BRASILEIRO. RECONHECIMENTO DE BOA-FÉ PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. EXCLUSÃO DA MULTA. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.⁹⁹

Ementa: ... ICMS. MULTA APLICADA POR CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. AFASTAMENTO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. DISCUSSÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ART. 136 DO CTN.

1. ...

2. Tratando-se de infração tributária, a sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136. Assim, ao contrário do que sustenta a Fazenda Estadual, 'não se tem consagrada de nenhum modo em nosso Direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade' (MACHADO, Hugo de Brito. 'Comentários ao Código Tributário Nacional', Volume II, São Paulo: Atlas, 2004, p. 620). No mesmo sentido: REsp 494.080/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 16.11.2004; REsp 699.700/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, *DJ* de 3.10.2005; REsp 278.324/SC, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* de 13.3.2006.

3. Recurso especial desprovido.¹⁰⁰

130. Pois bem, o próprio artigo seguinte (137), do Código Tributário Nacional, vai de encontro à regra da objetividade da responsabilidade tributária por infração, ao dispor sobre a *responsabilidade pessoal* do agente nos casos em que se exige dolo ou mesmo culpa:

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;

⁹⁹ STJ-T1, REsp 494.080/RJ, relator Ministro Teori Albino Zavascki, *DJ* 16/11/2004, p. 188.

¹⁰⁰ STJ-T1, REsp 777.732/MG, relatora Ministra Denise Arruda, *DJe* 20/8/2008.

- 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.

131. O artigo 137 do CTN trata de uma situação especial: a prática de pelo agente responsável de atos dolosos específicos em proveito próprio contra os representados, causadores de infrações tributárias, que também configuram crimes ou contravenções, situação em que o preceptivo do Código exclui a responsabilidade quanto à infração e a conseqüente penalidade do representado, deslocando o polo dessa responsabilidade para o executor material.¹⁰¹

132. Comentando este artigo 137, Hugo de Brito Machado explicita que a palavra “regular”, contida no inciso I, do aludido preceito legal, deve ser entendida como “de acordo com a vontade da empresa”, ou seja, aquele que age de conformidade com a vontade da empresa, não está sujeito à responsabilidade pessoal, pois as infrações, na espécie, são da empresa, da mesma forma, também não assume responsabilidade alguma por infrações tributárias aquele que *age no cumprimento de ordem expressa de quem de direito*, senda a responsabilidade, no caso, de quem deu a ordem. Já o inciso II do mesmo artigo 137 diz respeito às infrações em que nas quais o dolo específico do agente é elementar, vale dizer, o dolo específico – a vontade de alcançar determinado resultado – faz parte do tipo; por fim, a norma do inciso III, do art. 137, do CTN, cuida de infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico, ou seja, foram praticadas dolosamente, mas, aqui, presume-se o cometimento da infração ato de vontade daquele que é beneficiário do proveito econômico dela decorrente.¹⁰²

133. Aliomar Baleeiro contribui para a elucidação desse preceptivo com o seguinte escólio:

Em princípio, a responsabilidade tributária por infrações da lei fiscal cabe ao contribuinte ou ao corresponsável, como tais definidos no CTN. Mas este, como vimos, em certos casos taxativos, também a estende a terceiros (arts. 134 e 135).

Em certos casos especiais, a responsabilidade será de quem cometeu a infração – o agente – sem que nela se envolva o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária. Isso acontece, em princípio, quando o ato do agente também se dirige contra o representado ou quando se reveste de dolo específico.

¹⁰¹ Opinam nesse sentido: VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito tributário*. Parte geral. 10ª edição. Porto Alegre: Sulina, 1991, p. 88.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 167 e 168.

O CTN distingue três hipóteses. A primeira é a de a falta constituir ao mesmo tempo um crime ou contravenção penal. Mas, nesse caso, também responde o contribuinte fiscalmente, se o agente estava no exercício regular de administração, mandato, função, emprego ou no cumprimento de ordem expressa de quem podia expedir-la.

Nesses casos, poder-se-á dizer que concorre culpa *in eligendo* ou *in vigilando* do contribuinte, por ter eleito mal seu representante ou não o ter fiscalizado. No segundo caso, o CTN responsabiliza somente o agente, porque agiu com dolo específico, que caracteriza a infração.

No terceiro caso, há diferentes hipóteses de o agente ter praticado atos contra os seus representados, mandantes, preponentes, patrões, etc. Seria demais puni-los quando já são vítimas, e culpa não revelaram nas faltas dos prepostos.¹⁰³

134. O artigo 138 do CTN traz a denúncia espontânea, como forma de exclusão da responsabilidade, nos seguintes termos:

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.

135. Assim, se, antes de algum procedimento administrativo ou do início de alguma medida de fiscalização, relacionados com a infração, o sujeito passivo – contribuinte ou responsável – procure, espontaneamente, o Fisco e confesse o cometimento de infração, terá sua responsabilidade excluída, ou seja, ficará livre de qualquer penalidade, desde que promova, ainda, se for o caso, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou, pelo menos, deposite a quantia arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.¹⁰⁴

136. Embora contrariando a parte da doutrina, a jurisprudência reiterada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que é, no Direito positivo brasileiro, o órgão judicial encarregado de dizer a última palavra em matéria de interpretação de norma infraconstitucional, é no sentido de incidir a multa, mesmo com a confissão do próprio sujeito passivo, pelo cometimento de infração formal, não diretamente relacionada com o pagamento do tributo, e mesmo tendo sido a multa aplicada

¹⁰³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, obra citada, p. 762.

¹⁰⁴ STJ-T2, REsp 204.555/PE, rel. Min. Carlos Meira, DJ 21/6/2004, p. 182.

antes da sucessão, bem como que a confissão acompanhada do mero parcelamento não traz o efeito exonerativo da denúncia espontânea. Exatamente nesses sentidos, as Ementas dos Acórdãos do STJ, a seguir, transcritas:

Ementa: TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA. ... JUROS DE MORA. TAXA SELIC. MULTA MORATÓRIA. CUMULAÇÃO. JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE.

1. ...

2. É iterativo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a multa aplicada antes da sucessão incorpora-se ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor nas hipóteses que restar configurada a responsabilidade por sucessão. 3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem, reiteradamente, reconhecendo a aplicação da taxa Selic em favor do contribuinte nas hipóteses de restituição e compensação de tributos, não sendo razoável deixar de fazê-la incidir nas situações inversas, em que é credora a Fazenda Pública.

4. É cabível a cumulação dos juros e multa moratória, tendo em vista que os dois institutos possuem natureza diversa (art. 161, CTN).

5. A simples confissão de dívida acompanhada do pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea a dar ensejo à aplicação da regra ínsita no art. 138 do CTN, de modo a eximir o contribuinte do pagamento de multa moratória.

6. Recurso especial do contribuinte improvido. Recurso especial da Fazenda Nacional provido.¹⁰⁵

Ementa: TRIBUTÁRIO – PARCELAMENTO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – INOCORRÊNCIA – MULTA MORATÓRIA DEVIDA – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ...

1. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 284.189/SP em 17/06/2002, reviu seu posicionamento, concluindo pela aplicação da Súmula 208 do extinto TFR, por considerar que o parcelamento do débito não equivale a pagamento, o que afasta o benefício da denúncia espontânea.

2. Entendimento consentâneo com o teor do art. 155-A do CTN, com a redação dada pela LC 104/2001.

...

5. Recurso especial não provido.¹⁰⁶

¹⁰⁵ STJ – T2, REsp 530.811/PR, rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 26/3/2007, p. 219. Precedente: STJ-T2, REsp 147.927/RS, rel. Min. Hélio Mosimann, DJ 11/5/1998, p. 77 e 78.

¹⁰⁶ STJ-T2, REsp 897.088/SP, relatora Ministra. Eliana Calmon, DJe de 8/10/2008. No mesmo sentido: STJ-T2, AgRg no Ag 974.504/RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 24/11/2008.

Ementa: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – ENTREGA SERÔDIA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – ALEGADA DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ARTIGO 138 DO CTN – IMPOSSIBILIDADE – CONDUTA FORMAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM PAGAMENTO DE TRIBUTOS – MULTA PREVISTA NO ARTIGO 88 DA LEI N. 8.981/95 – APLICAÇÃO – PRECEDENTES.

A entrega serôdia da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional.

Sobre a presente *quaestio iuris*, assim entende este Sodalício: ‘o atraso na declaração de rendas constitui infração de natureza formal e não está alcançada como consequência da denúncia espontânea inserta no art. 138, do Código Tributário Nacional’ (REsp363.451/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ 15.12.2003).

Agravo regimental improvido.^{107 108}

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1 – A entrega das declarações de operações imobiliárias fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.

2 – A entrega extemporânea das referidas declarações é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo e, como obrigação acessória autônoma, não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória devida.

3 – Precedentes: AgRg no REsp 669.851/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.02.2005, DJ 21.03.2005; REsp 331.849/MG, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.11.2004, DJ 21.03.2005; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; EREsp 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; EREsp 246.295-RS, Relator

¹⁰⁷ STJ-T2, AgRg no REsp 545.665/GO, rel. Min. Franciulli Netto, DJ 14/3/2005, p. 257. No mesmo sentido: STJ-T1, AgRg no Ag 462.655/PR, rel. Min. Luiz Fux, DJ 24/02/2003 p. 206. STJ-T1, REsp 363.451/PR, rel. Min. Castro Meira, DJ 15/12/2003, p. 253; STJ-T2, AgRg no Ag 452.478/RS, rel. Min. Castro Meira, DJ de 18/8/2003, p. 196.

¹⁰⁸ CARF, Súmula nº 49: “A denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega da declaração”.

Ministro JOSÉ DELGADO, *DJ* de 20.08.2001; RESP 250.637, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, *DJ* 13/02/02.

4 – Agravo regimental desprovido.¹⁰⁹

137. Cumpre mencionar, entretanto, que a doutrina não anui ao entendimento prevalecente no sentido do não cabimento da dispensa de multa na hipótese de denúncia espontânea relativa ao descumprimento de obrigações formais ou acessórias, ainda que esta tenha se dado antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

138. Traga-se à colação o magistério de Aurélio Pitanga Seixas Filho, *verbo ad verbum*:

Sendo a obrigação tributária acessória a nomenclatura adotada pelo Código Tributário Nacional para deveres administrativos ou instrumentais de natureza não patrimonial, e de que não resultem falta ou insuficiência de tributo, a correção dos atos comissivos ou omissivos errados, ou até mesmo viciados com falsidade, desde que anteriormente ao início de uma inspeção fiscal, também produzirá o efeito de ilidir a penalidade.¹¹⁰

139. Hugo de Brito Machado apresenta, também, sua convincente interpretação a esse respeito, *ipsis litteris*:

Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, *se for o caso*, do pagamento do tributo devido, resta indubitoso que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias.¹¹¹

140. Com supedâneo no parágrafo único do artigo 138 do CTN, a jurisprudência assente do STJ é no sentido de não comportar o benefício do artigo 138 do CTN, quando, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte faz a autoliquidação do tributo e informa ao Fisco esse seu procedimento, mas não paga o tributo em dia, isto porque a apresentação da declaração constitui o crédito tributário, conforme demonstram as seguintes Ementas de Acórdãos, abaixo transcritas:

¹⁰⁹ STJ-T1, AgRg no REsp 884.939/MG, rel. Min. Luiz Fux, *DJe* de 19/02/2009.

¹¹⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Sanções administrativas tributárias*. Revista Fórum de Direito Tributário – *RFDT*, nº 21, Belo Horizonte: Fórum, maio e junho de 2006, p. 84.

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 169.

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL NO ACÓRDÃO. CORREÇÃO. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

1. A embargante confessa que efetivou o pagamento do tributo após o vencimento, embora sem pressão do Fisco. Tal circunstância é suficiente para que não seja aplicada a denúncia espontânea.
2. A configuração da 'denúncia espontânea', como consagrada no art. 138 do CTN, não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.
3. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Precedentes.
4. Não há denúncia espontânea quando o crédito tributário em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento.
5. Inexistência de parcelamento, na hipótese, que se reconhece, com a sua correção.
6. Embargos acolhidos, porém, sem efeitos modificativos. Acórdão mantido.¹¹²

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADES NO ACÓRDÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. APLICABILIDADE DA LC Nº104/2001. ART. 155-A DO CTN. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO. PRECEDENTES. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE. DESOBEDIÊNCIA AOS DITAMES DO ART. 535 DO CPC.

...

3. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.
4. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.
5. A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp nº 284.189/SP, uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há

¹¹² STJ-T1, EDcl no REsp 573.355/RS, rel. Min. José Delgado DJ 31/05/2004, p. 213.

parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN (REsp nº 284189/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003).

6. Sem repercussão para a apreciação dessa tese o fato de o parcelamento ter sido concedido em data anterior à vigência da LC nº104/2001, que introduziu, no CTN, o art. 155-A. Prevalência da jurisprudência assumida pela 1ª Seção. Não-influência da LC nº104/2001.

7. O pagamento da multa, conforme decidiu a 1ª Seção desta Corte, é independente da ocorrência do parcelamento. O que se vem entendendo é que incide a multa pelo simples pagamento atrasado, quer à vista ou que tenha ocorrido o parcelamento.

8. Enfrentamento de todos os pontos necessários ao julgamento da causa. Pretensão de rejuízo da causa, o que não é permitido na via estreita dos declaratórios.

9. Embargos rejeitados.¹¹³

141. Assim, a declaração da autoliquidação do débito pelo contribuinte impede a configuração da denúncia espontânea, estando neste sentido a Súmula nº 360 do STJ: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

142. Entretanto, o STJ manteve a decisão de outro Tribunal no sentido de que é cabível o benefício da denúncia espontânea o pagamento concomitante à apresentação da declaração.¹¹⁴

143. A jurisprudência do STJ tem assegurado o direito à dispensa da multa em face da denúncia espontânea nos casos de pagamento anterior à apresentação da declaração ou da retificadora reconhecendo saldo e quitação imediata, conforme demonstram as seguintes ementas de acórdãos:

Ementa: DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO NÃO DECLARADO. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. COMPENSAÇÃO.

I – Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não há denominado autolancamento, por meio de prévia declaração de débitos pelo contribuinte, não se encontra constituído o crédito tributário, razão pela qual, nesta situação, a confissão da dívida acompanhada do seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo, configura denúncia espontânea,

¹¹³ STJ-T1, EDcl no REsp 573.355/RS, rel. Min. José Delgado, DJ 20/09/2004, p. 194.

¹¹⁴ STJ-T1, AgRg no Ag 858.887/SP, rel. Min. José Delgado, DJ 12/10/2007, p. 227.

capaz de afastar a multa moratória. Precedentes: AgRg no REsp nº 868.680/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, *DJ* de 27.11.2006; AgRg no Ag nº 600.847/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, *DJ* de 05.09.2005 e REsp nº 836.564/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, *DJ* de 03.08.2006.

II – A multa recolhida indevidamente pelo contribuinte está incluída no conceito de crédito para os fins de compensação tributária, tendo em vista que o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 autoriza o aproveitamento de quaisquer créditos relativos a tributos ou contribuições que sejam passíveis de restituição, restando evidente a vinculação da penalidade com a exação tributária. Precedente: REsp nº 831.278/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, *DJ* de 30.06.2006.

III – Recurso especial da FAZENDA NACIONAL improvido. Recurso especial do contribuinte provido.¹¹⁵

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, *DJe* 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, *DJe* 28.10.2008).

3. É que ‘a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte’ (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, *DJ* 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o

¹¹⁵ STJ-T1, REsp 903.345/RS, rel. Min. Francisco Falcão, *DJ* 12/4/2007, p. 255.

Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. *In casu*, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): 'No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional'.

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.¹¹⁶

144. Diante do *decisum* do STJ 1ª Seção do REsp nº 1.149.022/SP, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório nº 8/2011 que autorizou a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

145. Por sua vez, a Coordenadoria-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil editou a Nota Técnica COSIT nº 12/2012, da qual espinça-se as seguintes conclusões:

b) que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002: b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011; b2) quando o contribuinte declara a menor

¹¹⁶ STJ-S1, REsp 1.149.022/SP, rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 24/6/2010.

o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011; c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002: c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada; c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado; c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp; c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo; (...).

146. Cumpre, ligeiramente, mencionar que a Lei Complementar nº 104, de 2001, acrescentou o artigo 155-A ao Código Tributário Nacional, prevendo, no seu *caput*, a regulamentação mais ampla do parcelamento – matéria antes já cogitada na própria disciplina da moratória (CTN, art. 155). No §1º deste artigo 155-A, está posto que, salvo disposição legal em contrário, o parcelamento de crédito tributário não exclui a incidência de juros e multa.

147. O parágrafo único do artigo 138 do CTN deixa claro que a denúncia deixa de ser considerada espontânea, se apresentada pelo contribuinte antes de sofrer o início do de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

148. Nos termos do artigo 196 do CTN, exige que a autoridade fiscal lavre termo de início de procedimento, que, segundo o §2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 -Lei da Processo Administrativo Fiscal, deve ser no prazo de 60 (sessenta) dias, de modo que a partir dele não há mais de se falar de espontaneidade da denúncia do próprio contribuinte.

149. De modo que, instaurado o procedimento fiscal ou a medida de fiscalização sem que seja tomada, pela autoridade fiscal, a providência supra nesse prazo de sessenta dias, havendo, pois, inércia dessa autoridade, é retomada a espontaneidade.

150. Nesse diapasão, é a Súmula nº 75 do CARF: “A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticado no decurso desse prazo” (Aprovada em 12.2012).

IV A responsabilidade tributária de terceiros

151. Passaremos a analisar a responsabilidade tributária de terceiros, prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, que, consoante

obervação de Paulo de Barros Carvalho, tal responsabilidade indireta sob o manto jurídico da *solidariedade*, esconde-se providência sancionatória.¹¹⁷

152. Confira-se o teor do artigo 134 do CTN:

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.

153. Aviva-se que, consoante o parágrafo único do artigo 124 do CTN, a *solidariedade*, em relação a responsabilidade tributário estrito senso ou direta, não comporta benefício de ordem.

154. Embora o meio do *caput* desse artigo 134 expressar que os terceiros *respondem solidariamente*, o que dá a impressão de inexistência do benefício de ordem em relação aos contribuintes, responsável direto, e terceiros, responsáveis indiretos, em verdade, a *responsabilidade aqui não é direta nem solidária, mas, sim, é indireta e subsidiária*, isto porque há na espécie o benefício de ordem, uma vez que, como se observa no início do mesmo preceptivo legal, os terceiros ou representantes só responderão na *impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*.¹¹⁸

155. Em verdade, a responsabilidade esculpida no artigo 134 do CTN é subsidiária em relação ao terceiro e solidária em relação ao contribuinte.

156. Se, após imputada a responsabilidade ao terceiro pelo ato comissivo ou omissivo praticado que ultrapassou a possibilidade de adimplemento pelo contribuinte, voltando o contribuinte a ter condições financeiras de solver o débito,

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 336.

¹¹⁸ Nesse sentido: PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário...*, obra citada, p. 1009.

estando o débito ainda não quitado, a responsabilidade também, voltará a ser solidária podendo o Fisco cobrar do contribuinte ou do responsável ou de ambos.

157. Nesse diapasão, é o entendimento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, exposto no trecho, a seguir transcrito, da ementa do acórdão decorrente do julgamento dos embargos de divergência no recurso especial nº 446.955/SC, *ipsis litteris*:

10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária ‘nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.¹¹⁹

158. Ressalte-se que os responsáveis indiretos, elencados no mesmo preceptivo legal, não responderão sempre que os contribuintes não tiverem condições de adimplir os créditos tributários, visto que o final do *caput* do mesmo artigo 134 explicita que *os terceiros ou representantes só assumirão o encargo de pagar o débito fiscal diante da impossibilidade de o contribuinte adimplir e diante da atuação culposa do responsável para que esta insolvência ocorra*, isto é, como expressa o texto do preceito, em comento, pelos *atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis*, sendo, pois, indispensável que aconteça uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento culposos do terceiro ou representante.¹²⁰

159. Regina Helena Costa explica: “O dispositivo considera a *culpa* dos terceiros apontados para atribuir-lhes a responsabilidade tributária em razão do descumprimento de deveres de fiscalização e de boa administração”.¹²¹

160. Também nesse diapasão, é o magistério de Marçal Justen Filho, *ipsis litteris*:

Todas as situações previstas nos primeiros cinco incisos do artigo 134 aludem a hipóteses de ‘representação’ (utilizada a expressão em sentido não estritamente técnico). Ou seja, todos os casos envolvem atuação de alguém em nome e por conta de outrem.

Portanto, o legislador deve ter suposto que, se o terceiro atuava em nome e conta de outrem, haveria de ter praticado os atos necessários ao adimplemento dos devedores tributários correlativos.

¹¹⁹ STJ-1ª Seção. EREsp 446.955/SC, rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 19/05/2008.

¹²⁰ Nessa mesma senda: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 162 e 163.

¹²¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 236.

A ausência de adimplemento da prestação tributária seria, por isso, necessária e automaticamente imputada ao terceiro.

Basta, para desmistificar essa eventual suposição, pensar em um exemplo dos mais singelos. O não pagamento da prestação tributária decorreu, v.g., de que inexistiam recursos suficientes para tanto, no patrimônio do menor. Portanto, não dependeu minimamente da vontade ou da conduta do terceiro o inadimplemento da prestação tributária.

Porém, tal seria irrelevante para a lei, que considera bastante o inadimplemento para voltar-se contra o terceiro.

Ou seja, a insolvência do contribuinte seria arcada pelo 'representante', quando se tratasse de relação jurídica tributária. Ao contrário do que dispõem todas as regras e princípios jurídicos, estaria criado um privilégio inadmissível para o fisco. Consistiria em que a insuficiência do patrimônio do devedor seria fundamento único e bastante para atribuir ao credor o direito de voltar-se contra outrem.

O resultado é que a lei tributária teria transformado os representantes legais não apenas em 'representantes', mas também em garantidores legais das dívidas dos representados. E isso não por decorrência de qualquer atuação indevida que lhes seja imputável, mas em atenção ao exclusivo e puro evento da existência da representação.^{122 123}

161. Consoante comentário de Luís Eduardo Schoueri:

A sucessão empresarial implica responsabilidade por um ato jurídico imputado ao responsável. Outros atos e omissões também implicam responsabilidade. Estão eles arrolados nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. A leitura sistemática dos dois dispositivos revela serem eles alternativos: o artigo 135 abrange todas as pessoas arroladas no artigo 134, configurando regra especial, para os casos de infração à lei, inclusive excesso de poderes.

Assim, enquanto o artigo 134 versa sobre responsabilidade tributária de terceiros em situações lícitas, o artigo 135 versa sobre o ilícito (infração à lei ou excesso de poderes).

(...) merece nota o caso do artigo 134 do Código Tributário Nacional, que será visto adiante: embora ele se refira a uma responsabilidade solidária, ela somente surge 'nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte', o que denuncia seu caráter subsidiário. Por outro lado, uma vez surgida a responsabilidade, então será ela solidária, no sentido de que o sujeito ativo poderá exigir o crédito tanto do sujeito passivo [repise-se: no caso de depois da transferência da responsabilidade para terceiro, o contribuinte voltar a ter condições financeiras para arcar com o pagamento do tributo], como do responsável.

¹²² JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986, p. 309 e 310.

¹²³ Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Condicionantes das isenções em direito tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDI*, nº 38, Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 27 a 35.

(...) Assim, o 'ilícito' praticado pelo responsável seria a impossibilidade de cobrança em face do devedor originário. Se, por exemplo, os pais, atuando irresponsavelmente em nome de seus filhos menores, comprometem o patrimônio dos últimos em transação imobiliária, dando surgimento à obrigação de recolher o ITBI, em montante que o patrimônio em questão não é capaz de arcar, então os pais respondem pelo tributo. Haverá, por certo, ato dos pais que os torna responsáveis; de punição, não há que se cogitar. Do mesmo modo, se um administrador, no curso normal de suas atividades, acaba por comprometer a empresa para além de sua capacidade financeira responderá por tal situação. Deve-se, entretanto, desse plano afastar a ideia de que seja ilícito incorrer em fato jurídico tributário, mesmo que não se tenham recursos para satisfazer o tributo.

(...) a responsabilidade a que se refere o art. 134 exige a prática de um ato por parte do responsável, ou uma omissão a este imputada, quando lhe incumbia alguma ação. Por meio de tal ação ou omissão, tornar-se responsável quem antes não era.

Ou seja: não se há de entender o dispositivo acima no sentido de tornar as pessoas arroladas responsáveis por tributo devido; é necessário que uma ação ou omissão dessas pessoas tenha o efeito de gerar a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo sujeito passivo originário.¹²⁴

162. Paulo de Barros Carvalho corrobora, *verbo ad verbum*:

O art. 134 tem aplicabilidade em relação a *atos em que as pessoas indicadas intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis*, evidenciando a presença de um dever descumprido como requisito à exigência do débito, em caráter supletivo, dos sujeitos relacionados nos itens I a VII. É Inutilidade crer que, a despeito de se dizer expressamente solidária a responsabilidade, a frase 'nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte', que introduz o próprio texto do art. 134 do CTN, retorna o benefício de ordem, qualificando, desse modo, a responsabilidade por subsidiária. Nesta medida, cobra-se em primeiro do contribuinte; cessadas as formas de exigência do dever legal daquele, executa-se o responsável.¹²⁵

163. Ressalte-se que a Constituição Federal, de 1988, nos incisos LIV e LV do artigo 5º, garante que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal substantivo e adjetivo, e assegura aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

¹²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 614, 583, 598, 599.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7ª edição. São Paulo: Noeses, 2018, p. 912.

164. Regra geral, a *constituição do crédito tributário se faz pelo procedimento do lançamento*, atividade privativa da Administração tributária, e na correspondente Certidão de Dívida Ativa já deverá estar *identificado, o contribuinte* e, se for o caso e já possível a identificação, o *responsável tributário, sendo indispensável que se conceda aos sujeitos passivos a oportunidade de exercer o contraditório, a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes no próprio processo administrativo fiscal do lançamento ou da constituição definitiva do crédito tributário ou, se a constatação da responsabilidade de terceiro só sucedeu depois, não tendo a imputação da responsabilidade de terceiro sido feita simultaneamente com a constituição do crédito tributário, essa imputação da responsabilidade tributária de terceiros deverá suceder em outro processo administrativo fiscal, assegurando-se ao terceiro as mesmas garantias constitucionais.*

165. *Não tendo isso sido feito, poderá a defesa arguir isso ou na exceção de pré-executividade ou nos embargos à execução, conforme a robustez das provas de que disponha o sujeito passivo.*

166. Insta realçar o posicionamento de Renato Lopes Becho que, ao interpretar a norma do artigo 134 do CTN, realça:

(...) a responsabilidade de terceiros, notadamente a do artigo 134 do CTN, poderá ser um tema propriamente de execução fiscal. Como o primeiro pressuposto para a sua incidência é a impossibilidade econômica, esta será verificada justamente no processo referido. A responsabilidade tributária poderá ser discutida como um incidente processual, tanto em exceção de pré-executividade quanto em embargos à execução fiscal, dependendo das provas que o responsável possua, esclarecendo o magistrado que a *responsabilização deverá ser auferida em procedimento administrativo próprio*. (...) o responsável, é dizer, a classe finita das pessoas relacionadas no artigo 134 do CTN, pais, tutores, etc. *O responsável responderá no procedimento administrativo de responsabilização, enquanto na execução fiscal, após a caracterização da responsabilização, restarão como sujeitos passivos o contribuinte e o responsável.*¹²⁶ (Os destaques em itálico não constam no original)

167. Becho complementa:

Assim, no caso do artigo 134 do CTN, deve ser aberto um procedimento administrativo para apurar a atuação (ação ou omissão) culposa (culpa leve) do responsável (terceiro), que tenha levado o contribuinte à insolvência em relação a um específico crédito tributário. Conforme

¹²⁶ BECHO, Renato Lopes. Desdobramento das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. *RDDT*, nº 204, São Paulo: Dialética, setembro de 2012, p. 50 e 51.

indicamos acima, a insolvência será verificada no processo de execução fiscal. Como a execução fiscal não é o local apropriado para a busca do direito – e sim para a satisfação do credor – acreditamos que a *única maneira de se dar cumprimento à Constituição Federal seja a abertura de um procedimento administrativo*. Esse será iniciado com a informação na procuradoria fazendária da impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte, identificada no processo de execução fiscal. Em seguida, a autoridade processante (na esfera, o delegado de julgamento) dará início ao *procedimento administrativo de responsabilização, notificando o apontado como responsável para se defender*. O procedimento administrativo, a partir daí, deve ser processado para se defender. O procedimento administrativo, a partir daí, deve ser processado nos termos da legislação. À execução fiscal, de seu turno, deve ser aplicado o artigo 40 da Lei nº 6.830/1980: o *feito deve ser sobrestado, até o término do procedimento administrativo ou da ocorrência da prescrição intercorrente*, o que acontecer primeiro.¹²⁷ (Os destaques em itálico não constam no original)

168. Em adição ao que foi exposto acima, traga-se à colação o seguinte comentário de Schoueri: “A exigência de um procedimento administrativo, conforme se verá a seguir, merece aplauso, já que tem sido sua ausência uma das maiores faltas no tema da responsabilidade tributária”.¹²⁸

169. Já entre as pessoas indicadas como representantes ou terceiros pelo artigo 134, em análise, cumpre mencionar que a situação dos administradores de bens de terceiros (CTN, art. 134, III), que não se confunde com a dos sócios administradores de empresas (CTN, art. 134, VII).¹²⁹

170. Impende ser explicitada, outrossim, a responsabilidade tributária dos sócios, no caso de liquidação da sociedade de pessoas, como a sociedade em nome coletivo, a sociedade em comandita simples (inciso VII do art. 134 do CTN), não de sociedades de capital, como as sociedades anônimas, as de quotas de responsabilidade Ltda.

171. Não se inclui como hipótese de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica ou de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio gerente da empresa o simples inadimplemento de obrigações tributárias ou não tributárias.

172. Nesse sentido, é a *Súmula nº 430 do STJ*: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

¹²⁷ BECHO, Renato Lopes, artigo e obra já citados, p. 54.

¹²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, obra citada, p. 615.

¹²⁹ BECHO, Renato Lopes, *A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? In: RDDT*, nº 182, São Paulo: Dialética, novembro de 2010, p. 107: “... tais administradores de bens de terceiros não se confundem com administradores de empresas. Aqueles atuam com condutas reguladas pelo Código civil, sendo os gestores de negócios (arts. 861 a 875) e mandatários em geral (artigos 653 a 692)”.

173. Realça-se que *nem todos os sócios são responsáveis tributários, mas apenas os sócios de sociedade de pessoas que tenham exercido a gerência da sociedade no momento do fato gerador ou da dissolução irregular e que tenham intervindo ou que se lhes possa atribuir omissões relativas tão somente no caso, repita-se, de liquidação irregular de sociedade de pessoas, vale dizer, quando sucedido distribuição do patrimônio da sociedade de pessoas sem o pagamento ou a reserva de recursos financeiros da empresa para a quitação dos créditos.*¹³⁰

174. O STJ com a sua *Súmula nº 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*, a quem cabe demonstrar no processo administrativo fiscal, para o qual deve ser notificado a responder e, se for o caso, na exceção de pré-executividade ou nos embargos à execução, que não agira com dolo, culpa, fraude, ou excesso de poder, ou que ocorreu a dissolução irregular, ou que, à época desta, não mais gerenciava ou integrava a sociedade.

175. Colime-se que o parágrafo único do artigo 134 do CTN só permite, em matéria de penalidade, a aplicação de multa de caráter moratório, não tendo autorizado a aplicação de multa de caráter punitivo: havendo infração, não há, portanto, de se aplicar o artigo 134, mas o artigo 135 do CTN.

176. De modo que se os indivíduos, elencados no comentado artigo 134 do CTN, atuarem com excesso de mandato, infração da lei ou do contrato social ou estatuto, assumem a responsabilidade solidária, não mais subsidiária, passando a ser aplicável a eles o preceptivo do artigo 135 do CTN.

177. Assim dispõe o artigo 135 da Lei nº 5.172/1966, que trata, também, sobre a responsabilidade tributária de terceiros:

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.*

178. Trata o artigo 135 do CTN de responsabilidades pessoais daqueles que representam pessoas físicas e jurídicas, quando atuam com excesso de poderes

¹³⁰ Nesse sentido: STJ-1ª T., REsp 722.998/MT, rel. Min. Luiz Fux, RSTJ vol. 209, p. 95. STJ-2ª T., AgINT no AREsp 1.513.226/RJ, rel. Mon. Herman Benjamin, in *DJe* 19/12/2019.

ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e não de desconsideração da personalidade jurídica.¹³¹

179. As normas dos artigos 134, 135 e 137 da Lei nº 5.172, de 15 de outubro de 1966, são complementadas pelos dispositivos do artigo 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC), que trata de solidariedade, em verdade de responsabilidade subsidiária, de terceiros, autorizando a desconsideração da personalidade jurídica.

180. Este artigo 50 do Código Civil, com a redação dada pela Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, regula a responsabilidade dolosa do gerente ou administrador ou mesmo do sócio, que na prática exerça a função de gestor, permitindo a desconsideração da pessoa jurídica, sempre que aqueles agirem com abuso, caracterizado por desvio de finalidade, ou praticarem atos reiterados que levem à confusão patrimonial.^{132 133 134}

181. A seu turno, o artigo 47 do CC ratifica que a pessoa jurídica está obrigada a arcar com as consequências dos atos praticados por seus administradores, os quais só responderão pessoalmente, ou seja, ilimitadamente com seus bens particulares, quando excederem os limites dos poderes que lhes forem outorgados.

182. Há divergência entre tributaristas de escol a respeito da utilização, no início do *caput* do artigo 135, da expressão “são pessoalmente responsáveis”, de modo que, existe uma corrente de interpretação na doutrina no sentido de que a responsabilidade, na espécie, constata a realização, pelo representante ou

¹³¹ SILVA, Alexandre Alberto. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 230 e 232.

¹³² CC. “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. §1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. §2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: I – cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; II – transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e III – outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. §3º O disposto no *caput* e nos §§1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica. §4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o *caput* deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica. §5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica”.

¹³³ O art. 1.016 do CC prevê a prática culposa do administrador que causa prejuízo à sociedade ou terceiros: “Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções”.

¹³⁴ Em relação à responsabilidade do administrador nomeado – sócio ou pessoa estranha à sociedade simples –, assim dispõe o discutível – em face do artigo 128 do CTN – art. 1.012 do CC: “O administrador, nomeado por instrumento em separado, deve averbá-lo à margem da inscrição da sociedade, e, pelos atos que praticar, antes de requerer a averbação, responde pessoal e solidariamente com a sociedade”.

administrador, de atos com excesso de mandato ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto, é exclusiva dessas pessoas e por substituição com a exclusão da sujeição passiva do contribuinte.^{135 136}

183. Destaque-se, entre essa corrente hermenêutica, o magistério de Aliomar Baleeiro:

No art. 135, há outra hipótese de veiculação do terceiro, que representa o contribuinte ou lhe serve de instrumento jurídico: a atuação com excesso de poderes ou a infração de lei, cláusulas de contratos ou estatutos.

Nesses casos, além das categorias de pessoas arroladas no art. 134, que passam a ser plenamente os responsáveis pelos créditos tributários – e não apenas solidários estritamente em caso de impossibilidade de cumprimento por parte do contribuinte – ficam na mesma situação os mandatários, prepostos e empregados, assim como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado, em geral.

O caso, diferentemente do anterior, não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés de contribuinte.¹³⁷

184. Na concepção de Bernardo Ribeiro de Moraes, “havendo apenas responsabilidade pessoal e inexistindo a solidariedade, a responsabilidade das pessoas mencionadas, quando agindo em nome de pessoas jurídicas, exclui a responsabilidade destas”.¹³⁸

185. Por essa senda, Carvalho trafega, *ipsis litteris*:

O art. 135 (...) elege hipótese diversa, mais grave, cominando sanção igualmente mais severa: exige que tenham sido praticados *atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, implicando responsabilidade exclusiva e pessoal daquele que agiu desse modo. Semelhante é a prescrição veiculada pelo art. 137 do Código Tributário Nacional, que, ao dispor sobre a figura da responsabilidade

¹³⁵ Concebendo que a responsabilidade do art. 135 do CTN é pessoal e exclusiva com a exclusão do contribuinte, assemelhando tal regra com as normas do art. 133, I (que usa a palavra “integralmente”), e 137 (que também utiliza a palavra “pessoal”), ambas do mesmo Código, cf.: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao código tributário nacional*. Volume 2. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Saraiva, 1998, p. 261 e 262. BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios..., in RDDT, nº 182, p. 107. CANAZARO, Fábio. A responsabilidade tributária dos sócios e dos dirigentes em relação ao passivo tributário das sociedades corporativas, in RDDT, nº 145, São Paulo: Dialética, outubro de 2007, p. 23.

¹³⁶ Com base na Constituição anterior, o STF decidiu no sentido de que as pessoas referidas no inciso III do art. 135 do CTN são sujeitas passivas da obrigação tributária na qualidade de responsabilidade por substituição (RE 93.491), rel. Min. Moreira Alves, DJ 3/4/1981.

¹³⁷ BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, obra citada, p. 755.

¹³⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*, obra citada, p. 522.

por infração, atribui ao agente, de modo pessoal, a carga tributária decorrente das infrações que praticou de forma dolosa.

Havendo infração tributária subjetiva, praticada com dolo, quer dizer, intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros, aplicam-se as figuras da responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações, prescritas nos arts. 135 e 137 do Código Tributário Nacional respectivamente. As condutas que geram a responsabilidade exclusiva e pessoal são: excesso de poderes, infração de lei, infração do contrato social ou do estatuto.

(...)

As situações acima relacionadas desencadeiam as implicações jurídicas estipuladas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, respondendo o administrador pessoalmente pelos débitos tributários cujo surgimento deu causa. Ainda que, eventualmente, a sociedade beneficie-se de tais atos, competirá ao administrador responder pessoalmente pela obrigação. A relação jurídica de responsabilidade tributária não se altera em função de a sociedade ter-se beneficiado do ato ilícito, pois inexistente previsão legal nesse sentido. Para os fins da relação existente entre o Fisco e o responsável, o benefício usufruído pela sociedade é irrelevante, não havendo solidariedade nem subsidiariedade, mas somente obrigação pessoal do administrador pelo pagamento do valor correspondente ao tributo e penalidades pecuniárias.¹³⁹

186. Com semelhante linha de interpretação, é, ainda, a opinião de Sacha Calmon Navarro Coêlho, *ipsis litteris*:

(...) o art. 135 retira a 'solidariedade' e a 'subsidiariedade' do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros...

Na hipótese do artigo, tributo e multa são transferidos aos terceiros responsáveis.¹⁴⁰

187. Regina Helena Costa robustece esta corrente de exegese, nos seguintes termos:

(...) tem-se responsabilidade pessoal desses terceiros. Em verdade, o art. 135, CTN, contempla normas de exceção, pois, a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação,

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, obra citada, p. 912 a 914.

¹⁴⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 638.

nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.¹⁴¹

188. No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (CEU), coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, prevaleceu, em número de votos dos participantes, a tese de que o artigo 135 do CTN cuida de hipótese de substituição, e por isto a responsabilidade de quaisquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica.

189. Como mencionado anteriormente, há outras correntes de interpretação em direção, diametralmente, oposta, vale dizer, como a que entende que a responsabilidade do administrador por ato ilícito praticado é subsidiária, entendimento sufragado pelo órgão encarregado de dizer a última palavra em matéria de interpretação de norma legal infraconstitucional, ou a que concebe que o artigo 135 não exclui a responsabilidade do contribuinte, podendo existir, no caso, a solidariedade imprópria, em que não existe uma única obrigação solidária, senão duas ou mais obrigações solidárias, ou seja, essas obrigações solidárias não se dão entre contribuintes, mas, sim, entre contribuinte e responsável na hipótese de o sócio-gerente ou diretor ter agido, comprovadamente, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e no caso de inadimplemento pontual do crédito tributário por parte da pessoa jurídica, tendo como principais dos seus corifeus os mestres Hugo de Brito Machado, Luís Eduardo Schoueri e Anselmo Henrique Cordeiro Lopes.

190. Para Machado, a lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, ao ver do tributarista alencarino, teria de ser “expressa”.¹⁴²

191. Por sua vez, Schoueri corrobora: “o art. 135 silencia acerca da responsabilidade do contribuinte. Não exclui nem a atribui em caráter supletivo. Ora, se o referido artigo 128 dispõe dever a lei regular o assunto de modo expresso, não há como concluir pela exclusão ou subsidiariedade da responsabilidade do contribuinte”.¹⁴³

192. Anselmo Henrique Cordeiro Lopes acerca da exegese do inciso III do artigo 135 do CTN, nomeadamente sobre a expressão “são pessoalmente responsáveis”, concebe que a responsabilidade, na espécie, é solidária imprópria, conforme se pode ver nas destacadas conclusões do texto de sua autoria:

a) A responsabilidade do dito ‘ sócio-gerente ’ , de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de ‘gerente’ (administrador), e não da sua condição de sócio;

¹⁴¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 237.

¹⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, obra citada, p. 594.

¹⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, obra citada, p. 620.

- b) A responsabilidade do administrador, por força do art. 135 do CTN, na linha da jurisprudência do STJ, é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito;
- c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;
- d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;
- e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;
- f) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro, sendo penalizado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficiente para a satisfação do crédito;
- g) A tese da responsabilidade subsidiária (em sentido próprio) dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administrador; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;
- h) Os acórdãos do STJ que fazem referência à ‘responsabilidade subsidiária’ somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito;
- i) Os acórdãos do STJ que fazem referência à ‘responsabilidade por substituição’ somente podem ser entendidos no sentido de que respondem os terceiros ‘em lugar’ do contribuinte (pessoa jurídica), o que é válido para qualquer tipo de responsabilidade;
- j) A jurisprudência do STJ aponta para a responsabilidade solidária, inclusive em precedentes desfavoráveis à Fazenda Nacional, em que se afirma que o ‘sócio’ só pode ser responsabilizado solidariamente se detiver poderes de gerência e se tiver praticado ato ilícito no exercício dessa gerência, na forma do art. 135, III, do CTN;
- k) A análise sistemática da ordem jurídica aponta para a responsabilidade solidária dos administradores, visto que estes, no regramento do Código Civil (art. 1.016), respondem solidariamente perante terceiros (inclusive o Estado) pela prática de atos ilícitos; não haveria sentido em ser o crédito tributário menos garantido que o crédito comum;

l) A obrigação do responsável é autônoma à da pessoa jurídica no que tange à natureza (licitude ou ilicitude do fato jurídico), ao nascimento (momento do surgimento) e à cobrança (exigência simultânea ou não), mas é subordinada no que tange à existência, validade e eficácia; a obrigação da pessoa jurídica contribuinte, por sua vez, independe da obrigação do responsável no que tange a esses elementos;

(...)

n) A responsabilidade do administrador-infrator insere-se em relação jurídica de garantia; em razão disso, a prescrição da pretensão para com o responsável prescreve no mesmo momento em que prescreve a obrigação principal, nem antes, nem depois;

o) Por nascer a responsabilidade do terceiro em momento distinto do crédito tributário do contribuinte, e por ter natureza distinta desta (ato ilícito vs. fato lícito), não precisa sua obrigação ser declarada no mesmo momento ou no mesmo ato em que for constituído este crédito tributário;

p) A responsabilidade do administrador pode ser declarada no mesmo auto de infração que lançar o crédito tributário em face da pessoa jurídica contribuinte, como também poderá ser declarado em auto de infração e em momento distintos, independentemente de ter o ato ilícito sido praticado no mesmo âmbito da ocorrência do fato jurídico tributário que deu origem à obrigação tributária principal; a responsabilidade de cada administrador pode ser declarada ao mesmo tempo e ato ou em tempos e atos distintos.

q) Quando incide o art. 135, III, do CTN, não se tem uma obrigação solidária, senão duas ou mais obrigações solidárias; trata-se de solidariedade imprópria, em que obrigações distintas são atadas pelo nexo de adimplemento;

r) Por se tratar de solidariedade imprópria, que não se dá entre contribuintes, mas sim entre contribuinte e responsável, não precisa este último estar mencionado no lançamento do crédito tributário como sujeito passivo; sua responsabilidade, como já se disse, pode ser atestada em ato apartado;

s) Não há qualquer nulidade em não se declarar a responsabilidade do administrador-infrator no mesmo auto de infração em que é lançado o crédito tributário devido pela pessoa jurídica, uma vez que não há qualquer imposição legal em que esses dois atos jurídicos distintos sejam realizados no mesmo corpo documental e na mesma oportunidade;

t) O administrador-infrator responsável é terceiro interessado no processo administrativo fiscal que discute somente a constituição do crédito tributário, possuindo, assim, legitimidade para impugnar e produzir provas; sua participação nesse processo, porém, não é indispensável;

u) Sendo solidária a responsabilidade decorrente de ato ilícito praticado pelo administrador, este, uma vez atestada administrativamente sua responsabilidade, está sujeito a todos instrumentos de proteção

do crédito tributário, como o arrolamento de bens e direitos, a inscrição no CADIN e a medida cautelar fiscal, estando sujeito, outrossim, à negativa de expedição de Certidão Negativa de Débito.¹⁴⁴

193. Quanto à *responsabilidade subjetiva* do inciso III do artigo 135 do CTN, pois não basta para configurá-la a condição de sócio em uma sociedade de capital, aliás jamais a jurisprudência do STJ declarou a responsabilidade do sócio pelo simples fato de ser sócio de sociedade de capital, já que esta responsabilidade indireta e subsidiária é dos dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que, ainda assim, *tenham praticados atos ilícitos previstos no caput do mesmo artigo e não dos sócios sem poder de gestão*.

194. Responde também o sócio ou empregado em sua sociedade de capital, ainda que sem respaldo no contrato social ou nos estatutos da empresa, na prática, comprovadamente, atue como gerente ou administrador dessa pessoa jurídica de direito privado, ou seja, pratique atos com excesso de poderes e infração do contrato social ou estatutos.

195. Diante da retrocitada Súmula nº 430 do STJ, que se encontra em consonância com o Direito Tributário e com o Direito Comercial, o simples inadimplemento de tributos *ex vi* do risco da atividade econômica não gera a responsabilidade dos representantes das pessoas físicas ou jurídicas, vale explicar, o não pagamento de tributos por força, por exemplo, da situação de insolvência econômica da sociedade, que forçou o seu dirigente a priorizar o pagamento de salários de seus empregados, não acarreta a responsabilidade desse administrador.

196. Para que se configure essa responsabilidade indireta pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias ou para que configure algum tipo penal, como está explícito na regra do artigo 135 do CTN, é indispensável que suceda algum dos requisitos previstos nessa norma, ou seja, que ocorra a prática de atos dolosos, pelos representantes ou por quem esteja na gestão da empresa, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado senão o surgimento ao menos o adimplemento indesculpável de obrigações tributárias ou tornado o representado ou a sociedade sem condições econômicas de solver o débito tributário.¹⁴⁵

197. Ressalte-se que não se pode admitir que o não pagamento do tributo sempre configure infração de lei capaz de ensejar a responsabilidade de terceiros, porque *isto levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção*; só respondem os representantes, diretores ou administradores das

¹⁴⁴ LOPES, Anselmo. Henrique Cordeiro. A responsabilidade tributária dos administradores – a incidência do art. 135, III, do CTN, *in RFDT*, nº 36, Belo Horizonte: Fórum, nov. e dez. de 2008, p. 187 a 189.

¹⁴⁵ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 166.

peças indicadas neste artigo por atos dolosos irregularmente praticados por eles antes ou no momento do nascimento da obrigação tributária ou posteriormente da ocorrência do fato gerador.^{146 147}

198. Este é o entendimento decorrente da evolução da jurisprudência do STJ, que assentou que a *responsabilidade* dos dirigentes de pessoas jurídicas de direito privado decorrente de ato ilícito deles é *subjetiva*, conforme comprovam as seguintes Ementas de Acórdãos:

STJ-1ª TURMA. RECURSO ESPECIAL Nº 86.439/ES

Ementa: TRIBUTÁRIO – SOCIEDADE LIMITADA – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS DA PESSOA JURÍDICA (CTN, ART. 173, III).

I – O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra.

II – Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado. (Dec. 3.708/1919 – art. 9.). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital.

III – O CTN, no inciso III do art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente e responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.

IV – Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A ilicitude que o torna solidário e a dissolução irregular da pessoa jurídica.

V – A circunstância de a sociedade estar em débito com obrigações fiscais não autoriza o estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica.¹⁴⁸

STJ-2ª TURMA. RECURSO ESPECIAL Nº 100.739/SP

Ementa: TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE ANÔNIMA E/OU SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO DIRETOR E/OU DO SÓCIO-GERENTE.

Quem está obrigada a recolher os tributos devidos pela empresa é a pessoa jurídica, e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o diretor ou o sócio-gerente, a obrigação tributária é daquela, e não destes. Sempre, portanto, que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do diretor ou do sócio-gerente, que só

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, obra citada, p. 165.

¹⁴⁷ Nesse diapasão: STJ-T2, AgRg no AI 1.093.097/MS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, in *DJe* 23/6/2009; STJ-T2. AgRg no REsp 952.762/SP, rel. Min. Humberto Martins, in *DJ* 5/10/2007, p. 225; STJ-T1. REsp 804.441/MG, rela. Mina. Denise Arruda, in *DJ* 24/9/2007, p. 254; STJ-T1. REsp 887.411/RJ, rel. Min. Teori Albino Zavascki, in *DJ* 23/4/2007, p. 239; STJ-T2, REsp 513.912/MG, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, in *DJ* 1º/8/2005, p. 380.

¹⁴⁸ STJ-T1, REsp 86.439/ES, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, *DJ* 1º/7/1996, p. 24004.

respondem, e excepcionalmente, pelo débito, se resultar de atos praticados com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos, exatamente nos termos do que dispõe o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Recurso especial conhecido, mas improvido.¹⁴⁹ (O destaque em itálico não consta no original)

STJ-2ª TURMA. RECURSO ESPECIAL Nº 573.849/PR

Ementa: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. AUSÊNCIA DE REQUERIMENTO DE AUTOFALÊNCIA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. INVIABILIDADE.

1. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à configuração das demais condutas nele descritas: práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Jurisprudência consolidada na Primeira Seção do STJ.
2. A mera ausência de requerimento de autofalência não é suficiente para ensejar o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente.
3. Recurso especial improvido.¹⁵⁰

STJ-1ª SEÇÃO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL Nº 100.739/SP

Ementa: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.
2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.
3. Não é responsável por dívida tributária, no contexto do art. 135, III, CTN, o sócio que se afasta regularmente da sociedade comercial, sem ocorrer extinção ilegal da empresa, nem ter sido provado que praticou atos com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos.
4. Empresa que continuou em atividade após a retirada do sócio. Dívida fiscal, embora contraída no período em que o mesmo participava, de modo comum com os demais sócios, da administração da empresa, porém, só apurada e cobrada posteriormente.
5. Não ficou demonstrado que o embargado, embora sócio-administrador em conjunto com os demais sócios, tenha sido o responsável

¹⁴⁹ STJ-T2, REsp 100.739/SP, rel. Min. Ari Pargendler, *RSTJ* vol. 117, p. 287.

¹⁵⁰ STJ-T2. Resp 573.849/PR, rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* 20/10/2006, p. 329.

pelo não pagamento do tributo no vencimento. Não há como, hoje, após não integrar o quadro social da empresa, ser responsabilizado.

6. Embargos de divergência rejeitados.¹⁵¹

STJ-1ª SEÇÃO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO Nº 494.887 – RS

Ementa: TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135 DO CTN.

1. É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da *responsabilidade subjetiva do sócio-gerente* em relação aos débitos da sociedade. De acordo com o artigo 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade.

2. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal.

Embargos de divergência providos.^{152 153}

199. De modo que resta assentado que *ofende o direito fundamental de propriedade privada* (CF, art. 5º, *caput*, incisos XXII e LIV; art. 170, inciso II) *a inclusão, no polo passivo tributário, de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica, na condição de responsável tributário, sem a prévia comprovação, no âmbito do processo administrativo, que estes agiram dolosamente com o propósito de causar prejuízo ao Fisco ou de vencer a concorrência com a política de não pagamento contumaz de tributo.*

200. Já quanto à natureza da responsabilidade dos representantes, mandatários, prepostos empregados e administradores, ciente que cabe ao STJ dizer a última palavra em matéria de interpretação de lei infraconstitucional, cumpre trazer à colação Ementas de Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça com o fito de demonstrar a evolução jurisprudencial do Egrégio Sodalício, que passou a entender que a *responsabilidade de terceiros tanto no casos do artigo 134 quanto nas hipóteses do artigo 135 do CTN é subsidiária própria, só respondendo estes quando for impossível a cobrança do crédito ao contribuinte, devedor principal.* Transcrevam-se algumas Ementas de Acórdãos do STJ nesse sentido:

¹⁵¹ STJ-S1. EREsp 100.739/SP, rel. Min. José Delgado, *in Revista dos Tribunais (RT)* vol. 778, p. 211.

¹⁵² STJ-S1. EAg 494.887/RS, rel. Min. Humberto Martins, *DJe* 5/5/2008.

¹⁵³ Nesse diapasão, cf. STJ-T1. EDcl nos EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 1.096.314/SP, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJ* 1º/12/2016.

STJ-1ª SEÇÃO. RECURSO REPETITIVO – TEMAS REPETITIVOS 96, 97. RECURSO ESPECIAL Nº 1.101.728/SP.

Ementa: 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* (REsp 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 08/08.¹⁵⁴ (Os destaques não constam no original)

STJ-T2. RECURSO ESPECIAL Nº1.604.320/RS

Ementa: (...) EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO EM FACE DE MANDATÁRIOS, PREPOSTOS E EMPREGADOS (ART. 135, II, DO CTN). INVIABILIDADE, NO CASO CONCRETO.

1. (...)
2. Cumpre destacar a existência das seguintes peculiaridades no caso concreto: (a) não pretende a Fazenda Nacional a responsabilização de 'diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado' (art. 135, III, do CTN) – casos que são frequentemente enfrentados no âmbito deste Tribunal –, e sim a responsabilização de mandatários, prepostos e empregados, em razão da suposta prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, que originaram créditos tributários (art. 135, II, do CTN); (b) *o nome do responsável não consta da CDA e não houve a dissolução irregular da pessoa jurídica* – hipóteses nas quais a jurisprudência desta Corte autoriza o redirecionamento da execução fiscal.
3. *A Fazenda Pública, por meio de Relatório Fiscal elaborado unilateralmente (sem a observância do contraditório), constatou o inadimplemento de tributo, bem como a prática de condutas supostamente irregulares.* Não obstante a divergência de entendimento no âmbito das instâncias ordinárias, verifica-se que não há conclusão inequívoca

¹⁵⁴ STJ-S1. REsp 1.101.728/SP – Recurso Repetitivo, temas 96, 97, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 23/3/2009.

acerca de liame entre as condutas tidas por ilícitas – sobretudo no que se refere ao envio de ‘declarações retificadoras’ – e o tributo devido. Além disso, conforme constou do voto vencedor, o Relatório Fiscal ‘não aponta, especificamente, a participação ou a responsabilidade do agravante [profissional contábil] em relação a esses fatos, apenas afirmando que foi a própria CELSP a responsável pelo envio das declarações retificadoras’. Assim, é imperioso concluir que, no caso, o Relatório Fiscal não constitui documento apto a viabilizar, por si só, o redirecionamento da execução fiscal.

4. É certo que a existência de indícios da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos autoriza, em tese, o redirecionamento da execução fiscal em face dos sujeitos previstos nos incisos do art. 135 do CTN, inclusive dos mandatários, prepostos e empregados (inciso II). Também é certo que fica viabilizado o redirecionamento se a conduta ilícita constitui infração penal.

5. Contudo, a viabilidade do redirecionamento da execução fiscal deve observar o disposto na Súmula 430/STJ, *in verbis*: ‘O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente’. Essa orientação aplica-se, *mutatis mutandis*, aos mandatários, prepostos e empregados (caso dos autos). Nesse contexto, independentemente de a conduta tida por ilícita seja dolosa ou culposa (como argumenta a Fazenda Nacional em seu recurso especial), *é necessário que haja a imputação, ao responsável, de um resultado que não seja o mero inadimplemento do tributo*. Na linha dos precedentes desta Corte: (a) na hipótese de ocorrência de dissolução irregular da pessoa jurídica, o resultado transcende o mero inadimplemento e autoriza o redirecionamento da execução fiscal; (b) quando a Fazenda Pública apura a responsabilidade em sede de procedimento administrativo fiscal – sujeito ao contraditório – e verifica a existência inequívoca de liame entre condutas supostamente ilícitas e inadimplemento tributário, com a consequente inclusão do nome do responsável na Certidão de Dívida Ativa, fica viabilizada a execução direta em face do sócio.

6. Desse modo, *não verificada, no caso concreto, hipótese autorizativa, fica inviabilizado o redirecionamento da execução fiscal*. Registro que a adoção de tal entendimento não implica impunidade em relação a eventuais ilícitos praticados, pois as condutas ilícitas tipificadas como crime ensejam a responsabilização penal e os danos causados à pessoa jurídica ensejam a responsabilidade civil, no âmbito empresarial.

7. Cumpre ressaltar que, em sede de execução fiscal de dívida tributária, a atuação da Fazenda Pública deve-se limitar à busca pela satisfação do crédito. Ainda que a Fazenda Pública tenha atribuição para apresentar ‘representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária’ (art. 83 da Lei 9.430/96), *não se pode admitir a utilização do redirecionamento da execução fiscal como meio acautelatório ou satisfativo para sancionar supostos ilícitos penais ou empresariais, sem a demonstração de que tais ilícitos ocasionaram um resultado apto a ensejar responsabilização tributária*. No caso, os tributos são devidos pela pessoa jurídica. Não há notícia acerca da

ocorrência de dissolução irregular. Assim, *mostra-se descabido*, ao menos neste momento processual, o *redirecionamento da execução fiscal*.

8. Ademais, *a orientação desta Corte firmou-se no sentido de que os arts. 134 e 135 do CTN estabelecem a responsabilidade de terceiros quando impossível a exigência do cumprimento da obrigação tributária em face do devedor principal*. Ressalte-se que há *inúmeros precedentes* deste Tribunal *que tratam a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN como 'subsidiária'*, especialmente o acórdão proferido no REsp 1.101.728/SP (1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.3.2009) – submetido ao regime dos recursos repetitivos.

9. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. (...).^{155 156}

201. Dessarte, a orientação jurisprudencial da Corte Superior evoluiu no sentido de que o artigo 135 do CTN, da mesma forma que o artigo 134 do mesmo Código, estabelece a responsabilidade pessoal ou integral de terceiros, respondendo este com a totalidade de seus bens, quando demonstrada a impossibilidade da exigência do cumprimento cabal da obrigação tributária em face do contribuinte – devedor principal.

202. Assim, pela jurisprudência mais recente do STJ, *as responsabilidades de terceiros dos artigos 134 e 135 do CTN são subsidiárias, inserindo-se em relação jurídica de garantia*. Por essa razão, por exemplo, a prescrição da pretensão em relação ao responsável tributário ocorre simultaneamente com a prescrição relativa ao obrigado principal, ou seja, ao contribuinte.

203. Assim, para que o *responsável tributária possa ser chamado para solver o débito decorrente de ato seu praticado com excesso de poderes, infração de lei, de contrato social ou estatutos da pessoa jurídica de direito privado, deve ser demonstrado que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde ou não tem condições econômicas para cumprir o débito fiscal*.

204. Na doutrina, esse entendimento é compartilhado pelo procurador do Estado de São Paulo Adriano Vidigal Martins, *in verbis*:

A responsabilidade do sócio-gerente pelo cumprimento da prestação tributária nas hipóteses descritas no art. 135, *caput*, do Código Tributário Nacional é subsidiária da responsabilidade da pessoa jurídica de direito privado.

Os sócios administradores, na condição de responsáveis tributários subsidiários, são responsáveis pelo pagamento total do crédito tributário devido pela pessoa jurídica de direito privado.

¹⁵⁵ STJ-T2. REsp 1.604.320/RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, *in DJe* 10/11/2017.

¹⁵⁶ Exatamente no mesmo sentido. Cf. STJ-T2, AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 1.485.532/RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* 27/3/2018. STJ-T2, AgRg no REsp 1.452.666/RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* 26/9/2018.

Dessa forma, a Fazenda Pública precisa esgotar os meios de persecução para receber seu crédito em relação à pessoa jurídica de direito privado, para que somente depois de comprovada a impossibilidade possa cobrar o seu crédito em face dos administradores.^{157 158}

205. Aliás, a norma do artigo 1.024 do Código Civil dispõe que “os bens particulares dos sócios não poderão ser executados por dívidas da sociedade, senão de depois de executados os bens sociais”.

206. Para que o *nome do responsável tributário possa constar na respectiva CDA*, ou para que possa suceder a *representação fiscal para fins penais*, deve ele *ter sido notificado para se defender* contra a acusação de prática de infração de lei, como, por exemplo, a dissolução irregular da sociedade ou o cometimento de apropriação indébita tributária, ou de contrato social ou estatuto da empresa *na seara do processo administrativo fiscal de lançamento ou de imputação de responsabilidade* e que daí emane *ato decisória administrativo devidamente fundamentado, fazendo coisa julgada administrativa*.

207. Tendo, assim, a Administração tributária atuado com respeito à legalidade, conforme exposto retro, pode perfeitamente, após a inscrição do crédito em Dívida Ativa do ente tributante, o nome do responsável tributário constar na correspondente CDA, podendo o Fisco ajuizar contra ela a execução fiscal, na hipótese de constatação da insolvência do contribuinte para pagar o débito.

208. Tendo tudo isso sido observado, ou seja, tendo sido concedido ao responsável o direito ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo fiscal (PAF) e surgido decisão administrativa fundamentada e perempta, mas, por escolha da Fazenda Pública, não tenha o nome do responsável tributário, constado na CDA, aí sim, pode a procuradoria da Fazenda pública, em outra execução, juntar a nova CDA, para que o débito fiscal ser cobrado do responsável tributário.

209. Nesse caso, diante dessa legítima presunção de liquidez e certeza do título executivo extrajudicial (CDA), caberá ao responsável tributário, por meio do seu advogado, e tendo garantido à instância no processo judicial de execução fiscal, apresentar embargos à execução, uma vez que deverá produzir provas de não ter cometido ato algum com infração de lei ou do contrato social.

210. Em relação à liquidação irregular da empresa, encerrando esta a sua atividade e fechando as portas sem o pagamento de todos os tributos devidos e sem

¹⁵⁷ MARTINS, Adriano Vidigal. A contagem do prazo prescricional do crédito tributário em relação aos sócios administradores, *in RDDT*, volume 216, São Paulo: Dialética, 2013, p. 11.

¹⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento de execução fiscal e prescrição, *in RDDT*, nº 181, São Paulo: Dialética, 2010, p. 77: “Em se tratando de cobrança de crédito em relação ao qual exista responsabilidade subsidiária do sócio, o redirecionamento contra este somente é possível a partir de quando for certificada nos autos a inexistência de bens da pessoa jurídica que possam ser penhorados para a satisfação do crédito”.

dar baixa na Junta Comercial com comunicação aos órgãos das Administrações tributárias, aplica-se a já citada Súmula nº 435 do STJ, com a presunção da responsabilidade dos sócios gerentes, diretores e administradores pelas dívidas tributárias daquela, havendo o indício *juris tantum* de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade, sucedendo uma espécie de quebra da distinção patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus gestores.¹⁵⁹

211. Traga-se à colação a Ementa do Acórdão da 2ª Turma do STJ decorrente do julgamento do AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.281.042/PR, *in verbis*:

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. INFORMAÇÃO CONSTANTE NOS ASSENTAMENTOS DA JUNTA COMERCIAL. PRESUNÇÃO DE IRREGULARIDADE AFASTADA. REDIRECIONAMENTO. DESCABIMENTO. PRECEDENTE EM RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. SÚMULA N. 435 DO STJ. 1. 'O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.' (AgRg no Ag 1265124/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, *DJe* 25.5.2010, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC e da Res. STJ n. 8/08). 2. A jurisprudência desta Corte está pacificada no sentido de que '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' (Súmula n. 435 do STJ). 3. A simples extinção da pessoa jurídica não pode ser equiparada à dissolução irregular, mormente quando se evidencia nos autos que esta situação foi devidamente informada à Junta Comercial, de modo a afastar a presunção prevista no referido enunciado sumular. 4. Ademais, a Corte de origem foi categórica ao afirmar que não se verifica que tenha o representante legal praticado atos com excessos de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. 5. Nestes casos, à luz da jurisprudência do STJ, não há causa a justificar o redirecionamento da execução fiscal. 6. Agravo regimental não provido.^{160 161}

212. Portanto, a responsabilidade dos sócios de sociedade de pessoa e dos administradores de sociedade de capital só existe, segundo os artigos 134 e 135 do CTN, quando a liquidação da sociedade for irregular.

¹⁵⁹ Cf. BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária de terceiros na jurisprudência como indicativo para a necessidade de revisão da Súmula 435 do STJ, *in RDDT*, nº 213, São Paulo: Dialética, 2013, p. 127 a 139.

¹⁶⁰ STJ-T2, AgRg no AI 1.281.042/PR, rel. Min. Mauro Campbell Marques, *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 186, São Paulo: Dialética, março de 2011, p. 164.

¹⁶¹ Cf. STJ-T1, AgRg no AI nº AgRg no AI 1.247.879/PR, rel. Min. Benedito Gonçalves, *in RSSTJ* vol. 41 p. 403. STJ- AgInt no AREsp 1.513.226/RJ, rel. Min. Herman Benjamin, *in Dje* 19/12/2019.

V Os princípios do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa são obrigatoriamente aplicáveis no âmbito do Processo Administrativo Fiscal de constituição ou lançamento do crédito tributário, ou mesmo de imputação de responsabilidade a terceiros nos termos do art. 135 do CTN

213. Os pressupostos da responsabilidade do artigo 135 do CTN, como também do artigo 137 do mesmo Código, são as práticas de atos dolosos, por parte dos representantes de contribuintes, mandatários, prepostos, empregados e gestores de empresas, com excesso de poderes ou com ilicitude, configuradora até mesmo de crimes contra a ordem tributária ou de sonegação, devendo essa responsabilidade ser previamente apurada no *correspondente processo administrativo de constituição do crédito tributário ou num processo à parte de imputação da responsabilidade a terceiros*, onde o Fisco possa através de *ato administrativo fundamentado incluir*, havendo provas nesse sentido, *o nome desses indivíduos como sujeitos passivo na Certidão de Dívida Ativa (CDA)*, criando assim um título executivo extrajudicial contra eles, tendo em vista que, havendo a previsão legal de processo administrativo fiscal, local adequado para a identificação dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, *não se pode pretender suprimir as garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes também no processo administrativo fiscal, ainda que de imputação da responsabilidade de terceiros e mesmo que em processo apartado do de constituição do crédito tributário* (art. 5º, LIV e LIV).

214. Enfatize-se que, para a imputação de responsabilidade a terceiros elencados no artigo 135, em comento, é preciso que seja demonstrada prática por estes de alguma infração de lei ou ao contrato social, ou seja, *é necessário a comprovação de um resultado que não seja o mero inadimplemento do crédito tributário*.

215. *Ainda que o crédito tributário já esteja definitivamente constituído*, hipótese, por exemplo, dos *tributos sujeitos a lançamento por homologação*, quando a entrega da declaração do débito fiscal já traz o aludido efeito, assim mesmo o *Fisco não está dispensado, para inserir o nome do terceiro, na CDA, de instaurar, ainda que após o recebimento das declarações dos contribuintes – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), e Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) – outro processo administrativo fiscal*, não, necessariamente, para lançar ou constituir de ofício a parte do crédito não declarada, mas, pelo menos, para a *apuração dessa responsabilidade dos representantes de contribuintes, mandatários, prepostos, empregados ou administradores, como dito acima, com a observância do devido processo legal e seus corolários: contraditório e ampla defesa, com meios e recursos inerentes a ela*.

216. A respeito de declarações de débitos nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, traga-se à colação o entendimento de Leonardo Nunes Marques, que explicita que, nesses casos, é necessária a confecção de ato administrativo próprio e imposição de responsabilidade de terceiros, tendo que ser dado a eles o direito ao contraditório e à ampla defesa na esfera administrativa, *verbo ad verbum*:

Sobressai em importância tratar da hipótese em que o contribuinte está sujeito à obrigação de informar a existência da relação jurídica afeta aos tributos lançados por homologação, por meio de declarações concebidas pelas Fazendas Públicas (DCTF, GIA, DIA etc.).

Consolidou-se no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que as declarações de débitos apresentadas pelo contribuinte por imposição da legislação relativa aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação possuem o condão de constituir o crédito tributário e, por conseguinte, é dispensável a confecção do ato administrativo de lançamento para fins de inscrição em dívida ativa.^[162]

Nestes casos, diante do reconhecimento da existência da dívida pelo próprio sujeito passivo, a autoridade administrativa estaria desobrigada de promover o lançamento. A inscrição em dívida ativa, então, poderia ser promovida de maneira automática.

Embora discordemos desta tese, esta não é a sede para o seu questionamento. (...)

Deve-se registrar, assim, que até mesmo nos casos em que o tributo está sujeito ao lançamento de homologação e o contribuinte apresenta declaração da existência da relação jurídica tributária, é necessária a confecção de ato administrativo próprio e impositor da responsabilidade ao membro da sociedade empresária, com os efeitos que lhe são inerentes, inclusive abertura da oportunidade de questionamento da restrição via processo administrativo fiscal.

Isto porque, ainda que se entenda que o contribuinte possui competência para constituir o crédito tributário, nos termos da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, o ato emitido pelo sujeito passivo não contém a indicação da corresponsabilidade tributária a fundamentar a inclusão as pessoa física na certidão de dívida ativa independentemente de investigação administrativa nesse caso.

(...)

A inclusão, desse modo, de pessoa física como responsável pela quitação do débito, na certidão de dívida ativa, consiste em ampliação subjetiva da relação jurídica formalizada pelo contribuinte. Trata-se, com efeito, de delimitação de nova relação jurídica tributária, não constituída anteriormente pela declaração do sujeito passivo.

A pretensão fazendária de inserção do membro da sociedade empresária na certidão de dívida ativa, portanto, demanda a devida

¹⁶² STJ-T1. REsp 671.219/RS, rel. Min. Teori Zavascki, DJe 30/6/2008.

formalização pelo ato administrativo de lançamento, sob pena de se aceitar a inscrição em dívida ativa de relação jurídica não constituída previamente (seja por declaração do contribuinte ou pelo lançamento).
(...)

Assim, apenas é válida a inclusão do membro da sociedade na certidão de dívida ativa como responsável pelo pagamento do tributo se esta situação estiver refletida no lançamento e no processo administrativo fiscal que precedem a aludida inscrição, mesmo nos casos em que o contribuinte apresenta declaração de existência de dívida.¹⁶³

217. Embora a imputação da responsabilidade de terceiros elencados no artigo 135 do CTN decorra da prática de infração de lei ou do contrato social, não há como afastar a *natureza de obrigação tributária em sentido estrito de que decorre essa imputação*, mesmo porque, segundo o artigo 3º do CTN, *a prática de ilegalidade é indiferente do ponto de vista da ocorrência do fato gerador e da sujeição passiva tributária, não desobrigando o responsável tributário a pagar prestação pecuniária compulsória da espécie tributária*, consoante, ainda, a jurisprudência do STF no sentido de que tributo *non olet*, casos em que mesmo tendo sido os rendimentos obtidos de práticas de ilícitos, permitiu-se a incidência do imposto sobre a renda incidente sobre as pessoas físicas cometedoras de delitos.¹⁶⁴

218. É verdade que o artigo 3º do mesmo Código, ao definir tributo, dispõe que este não constitui sanção de ato ilícito, mas *a imputação de responsabilidade tributária a terceiros*, nos termos do artigo 135 do CTN, não representa a aplicação a estes de sanção negativa alguma – esta, aliás, pode até ocorrer, podendo até suceder a exclusão da responsabilidade em sentido lato do contribuinte, mas com base no artigo 137 da *Lex Tributarius* –; mas, sim, *significa a colocação do terceiro como sujeito passivo de obrigação tributária*.

219. Assim, obviamente, *não é o fato de o indivíduo ter agido com excesso de poderes ou cometido uma ilegalidade, uma infração que ele não possa ser tido como sujeito passivo da obrigação tributária principal*, na condição de responsável tributário.

220. E quando da constituição do crédito tributário ou quando da realização do lançamento tributário ou da imputação da responsabilidade de terceiro, em tudo isso *é necessária a identificação dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, sendo também indispensável, existindo previsão legal de processo administrativo fiscal, que sejam assegurados ao contribuinte e ao responsável*

¹⁶³ MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida: requisitos e procedimento, *in RDDT*, nº 179, São Paulo: Dialética, 2010, p. 109 a 110.

¹⁶⁴ STF-T1. HC 77.530/RS, rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 18/9/1998, p. 7.

tributário o devido processo legal e o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

221. No momento da constituição do crédito tributário ou no momento do lançamento tributário, ou ainda que em outro momento e por outro processo administrativo, o *terceiro é indicado como responsável tributário diante da acusação de ter agido com excesso de poderes, ou com infração de lei ou do contrato social*, o fato incontestável é que *ele se torna pessoalmente*, ou seja, integralmente responsável pelo crédito tributário, pois tornando a corresponde decisão perempta na esfera administrativa, o *terceiro se torna sujeito passivo da condição de responsável subsidiário, devendo constar o sem nome na Certidão de Dívida Ativa – CDA, não havendo como acatar o equivocado raciocínio de que bastaria, para a responsabilização de terceiro, declaração feita por autoridade administrativa fiscal ou pelo procurador da Fazenda, com a simples colocação na CDA do nome do terceiro, sem que tenha sido oferecido a ele o devido processo legal nem dado a ele a oportunidade do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.*

222. Ora, não é razoável que a consequência gravíssima que passa a arcar o terceiro com a sua imputação como responsável tributário, com risco ao seu direito fundamental de propriedade (CF, art. 5º, *caput*, inciso XXII), seja feita por mera declaração da autoridade fazendária, sem que seja dado a ele a oportunidade do processo administrativo fiscal nem a ocasião para o contraditório e a sua ampla defesa na esfera administrativa, como exige a Constituição Federal (CF, art. 5º, LIV e LV).

223. De fato, essa imputação de responsabilidade a terceiros gera todas as consequências relativas à obrigação tributária principal e ao consequente crédito tributário, passando, por exemplo, o representante ou administrador, tido como realizador de atos com excesso de poderes, infração de lei ou do contrato social, a estar sujeito a todos os instrumentos de proteção de créditos, inscrição no CADIN, protesto em cartório ou medida cautelar fiscal, à declaração de indisponibilidade de bens, passando a estar sujeito, ainda, à negativa de Certidão Negativa de Débito – CND.

224. No meu sentir, sequer a autoridade judicial poderia, tanto em processo de conhecimento quanto em de execução fiscal, admitir essa mera declaração, ainda que colocado o nome de terceiro indevidamente na CDA – uma vez que não espelharía o que, na realidade, havia sido discutido e provado no âmbito do processo administrativo fiscal –, com a exclusão do direito ao contraditório e à ampla defesa no âmbito administrativo, pois, se assim agisse, estaria o magistrado suprimindo que a colocação do nome de terceiro como responsável esteja decidido com todas as garantias fundamentais no âmbito do PAF, quando a Constituição

da República impõe que *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal* substantivo e adjetivo, bem como assegura que *aos litigantes e aos acusados em geral, não só em processo judicial, mas também em processo administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes* (CF, art. 5º, LIV e LV).

225. O Superior Tribunal de Justiça admite a substituição da Certidão de Dívida Ativa – CDA, para introduzir o terceiro e responsável tributário – representante ou administrador – no processo judicial, quando o nome deste já tiver constado da correspondente inscrição do crédito em dívida ativa da Fazenda pública, o que dá a respectiva CDA a presunção *juris tantum* de liquidez e certeza, e existindo a constatação de que o contribuinte não tem condições para pagar a dívida fiscal, cabendo, nesse caso, o terceiro demonstrar nos embargos da execução que não praticou nenhum ato descrito no artigo 135 do CTN.

226. Tolerava, também, o STJ até mesmo a substituição da CDA para incluir o nome do responsável tributário, ainda que o nome do responsável tributário não constasse nela, mas, nesse caso cabia ao Fisco provar a presença de um dos requisitos do artigo 135 do CTN.

227. Transcrevam-se alguma Ementas de Acórdão do STJ nessa linha:

STJ-1ª SEÇÃO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL Nº 702.232/RS

Ementa: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei nº 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos.¹⁶⁵

STJ-T1. AGRAVO REGIMENTAL DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.295.391/PA

Ementa: AGRAVOS REGIMENTAIS NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO PELA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA O SÓCIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DOS ATOS DEFINIDOS NO ART. 135 DO CTN OU DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO DEFERIDO UNICAMENTE EM RAZÃO DO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO E DA FRUSTRAÇÃO DA VENDA DO BEM PENHORADO. SÓCIO CUJO NOME NÃO CONSTA NA CDA. ÔNUS DA PROVA DO FISCO DA COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: RESP. 1.101.728/SP, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI (*DJe* 23.03.2009) E ERESP. 702.232/RS, Rel. MIN. CASTRO MEIRA (*DJe* 26.09.2005). RECURSO ESPECIAL DE AMILTON DA CUNHA BARATA PROVIDO PARA EXCLUIR O AGRAVANTE DO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. PRETENSÃO DE AUMENTO DA VERBA HONORÁRIA FIXADA EM 1% SOBRE O VALOR DA CAUSA (APROXIMADAMENTE R\$ 7.500,00). AUSÊNCIA DE IRRISORIEDADE. AGRAVOS REGIMENTAIS DESPROVIDOS.

1. Esta Corte firmou entendimento 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.

2. No caso concreto, ressei dos autos, sem a necessidade de dilação probatória, que o redirecionamento foi provocado unicamente em razão da frustração da venda de bem anteriormente penhorado. Não se cogitou, em nenhum momento, da apresentação de qualquer indício da prática dos atos listados no art. 135 do CPC; por isso, o pedido de redirecionamento deve ser indeferido.

3. Conforme orientação da Primeira Seção desta Corte iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN.

4. (...)

6. Agravos Regimentais desprovidos, mantida a verba honorária fixada.¹⁶⁶

¹⁶⁵ STJ-S1. EREsp 702.232/RS, rel. Min. Castro Meira, *DJ* 26/9/2005, p. 169.

¹⁶⁶ STJ-AgRg no REsp 1.295.391/PA, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, *DJe* 26/9/2013.

228. Essa substituição da Certidão de Dívida Ativa, para incluir o nome do responsável tributário, embora o nome deste não contasse da CDA anterior, só pode ser juridicamente admitida na hipótese de o Fisco, no processo de constituição do crédito tributário ou de lançamento ou no processo, que pode ser até apartado, de imputação de responsabilidade, ter, em outra oportunidade, passado a assegurar ao terceiro acusado o devido processo legal com o reconhecimento do direito deste ao contraditório e à ampla defesa também no processo administrativo fiscal com a emissão de nova CDA.

229. Ora, a Certidão de Dívida Ativa – título executivo extrajudicial –, exarada após a inscrição do crédito em Dívida Ativa, só tem a merecida presunção de liquidez e certeza, quando espelha a realidade da constituição do crédito ou do lançamento ou da imputação de responsabilidade a terceiro, não sendo juridicamente viável que alguém possa ser declarado unilateralmente responsável tributário pela autoridade fiscal ou fazendária, no momento da inscrição do crédito em Dívida Ativa ou da expedição da Certidão de Dívida Ativa, sem que esse sujeito passivo indireto tenha tido direito ao devido processo legal administrativo e ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo fiscal.

230. Portanto, *é, juridicamente, inaceitável a inclusão do nome do responsável tributário em sentido estrito nem a substituição de CDA em qualquer processo judicial, sem que, previamente, a este tenha sido, na esfera do processo administrativo fiscal, reconhecidos todos esses direitos acima mencionados, enfatizando-se que a Lei Maior garante que ninguém será privado da liberdade e de seus bens sem o devido processo legal (CF, art. 5º, LIV) e que aos acusados ou litigantes, em processos judicial ou também administrativo, o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (CF, art. 5º, LV).*

231. Traga-se à colação, para fortalecer ainda mais a tese apresentada, a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça por meio de sua 1ª Seção, ao ensejo do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.115.649/SP, cuja Ementa do respectivo Acórdão é abaixo transcrita:

Ementa: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA PARA MODIFICAÇÃO DO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 392/STJ.

1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso pretoriano acerca da possibilidade de alteração do sujeito passivo da execução fiscal, mediante emenda da CDA, para cobrar daquele a quem a lei imputa a condição de co-responsável da exação.

2. Caso em que a Fazenda municipal constituiu o crédito tributário de ISS apenas contra a empresa construtora (PLANEL) e tão somente contra ela ingressou com a execução fiscal. Somente depois de frustradas as tentativas de citação dessa empresa, no curso da execução, permitiu-se, com base em legislação municipal que prevê hipótese

de co-responsabilidade, a inclusão da empresa tomadora do serviço (SCANIA) no polo passivo da execução mediante simples emenda da Certidão de Dívida Ativa.

3. Independentemente de a lei contemplar mais de um responsável pelo adimplemento de uma mesma obrigação tributária, cabe ao fisco, no ato de lançamento, identificar contra qual(is) sujeito(s) passivo(s) ele promoverá a cobrança do tributo, nos termos do art. 121 combinado com o art. 142, ambos do CTN, garantindo-se, assim, ao(s) devedor(es) imputado(s) o direito à apresentação de defesa administrativa contra a constituição do crédito. Por essa razão, não é permitido substituir a CDA para alterar o polo passivo da execução contra quem não foi dada oportunidade de impugnar o lançamento, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também assegurados constitucionalmente perante a instância administrativa.

4. A esse respeito: ‘Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA.’ (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in ‘Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência’, Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205)’ (Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/12/2009).

5. *Incid*e, na espécie, a *Súmula 392/STJ*: ‘A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução’.

6. Embargos de divergência providos.¹⁶⁷

232. A jurisprudência da Corte Constitucional brasileira evoluiu no sentido de considerar inconstitucional ato normativo que tenda suprimir ou embaraçar o direito de todo e qualquer sujeito passivo tributário ao processo administrativo de determinação, imputação e exigência de crédito tributário federal, diante do próprio princípio da legalidade (CF, art. 5º, II e art. 150, I) e do inafastável direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), do princípio constitucional do devido processo legal

¹⁶⁷ STJ-1ª Seção. EREsp 1.115.649/SP, rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 8/11/2010.

em sentido material e adjetivo (art. 5º, LIV, da Constituição), compreendido como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como por diante do direito ao contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (CF, art. 5º, LV).

233. Medida provisória tentou alterar a redação do § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, tendo passado a estabelecer que, em qualquer caso, o recurso voluntário do sujeito passivo tributário somente teria seguimento se o recorrente o instruisse com prova de depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento de exigência fiscal definida na decisão administrativa.

234. Tal disposição legal, que criava embaraço ao devido processo legal substantivo, aos direitos de petição ao Poder Público e do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes, suprimindo direitos constitucionais fundamentais, que imperativamente devem ser observados também no âmbito da Administração pública, foi repelida, exemplarmente, pela jurisprudência do Excelso Pretório, conforme comprovam as seguintes Ementas de Acórdãos:

STF-1ª TURMA. MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO CAUTELAR Nº 1.887/SP

Ementa: EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ADMINISTRATIVO. EXIGÊNCIA DO DEPÓSITO PRÉVIO DE 30% DO VALOR DO DÉBITO. LIMINAR DEFERIDA. REFERENDO. 1. *A exigência de depósito prévio de 30% do valor do débito, como condição de admissibilidade de recurso administrativo, caracteriza desrespeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa e obsta o exercício do direito de petição.* Precedentes. 2. Liminar referendada.¹⁶⁸ (O destaque em itálico não consta no original)

STF-1ª TURMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 107.698/RJ

Ementa: Recurso extraordinário. Débito fiscal. Ação declaratória de ilegalidade do crédito fiscal, sem depósito do valor exigido, existindo recurso administrativo, com efeito suspensivo, em tramitação. Lei n. 6.830/1980, art. 38 e parágrafo único. Ação declaratória que não corresponde a qualquer das medidas judiciais previstas no art. 38, da Lei n. 6.830/1980. Se é exato que não cabe assegurar a autora, nessas condições, o não ajuizamento da execução fiscal, antes da decisão judicial respectiva, não é, também, de atribuir a consequência do parágrafo único do mesmo art. 38. *Não podia, no caso concreto, o aforamento da ação declaratória, sem depósito prévio, ter a consequência de impedir a tramitação do recurso administrativo, antes interposto, de efeito suspensivo, com a imediata inscrição da dívida e sua execução judicial, sem, ao menos, o prévio julgamento, na instância superior administrativa, do recurso interposto.* Não nega vigência ao art. 38

¹⁶⁸ STF-T1. AC 1.887 MC/SP, relatora Ministra Cármen Lúcia, DJe-142, publicação: 1º/8/2008.

e seu parágrafo único, da Lei n. 6.830, de 1980, inaplicável ao caso, (...).¹⁶⁹ (O destaque em itálico não consta no original)

STF-PLENO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 388.359/PE

Ementa: RECURSO ADMINISTRATIVO – DEPÓSITO – §2º DO ARTIGO 33 DO DECRETO Nº 70.235/72 – INCONSTITUCIONALIDADE. A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo¹⁷⁰. (O destaque em negrito não consta no original)

STF-PLENO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 389.383/SP

Ementa: RECURSO ADMINISTRATIVO – DEPÓSITO – §§ 1º E 2º DO ARTIGO 126 DA LEI Nº 8.213/1991 – INCONSTITUCIONALIDADE. A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo.¹⁷¹

235. Portanto, se a *jurisprudência, que se assentou no STF*, é no sentido de *ser inconstitucional dispositivo que dificulte a interposição, por parte dos sujeitos passivos tributários – contribuintes e responsáveis tributários – de recurso administrativo contra a decisão de primeira instância administrativa já tomada pela Administração tributária, quanto mais são contrárias à Constituição Federal as pretensões de o responsável tributário ser executado com troca de CDA, mesmo não lhe tendo sido dada a instância do processo administrativo fiscal de imputação dessa sujeição passiva indireta*, bem como a *representação fiscal para fins penais em desfavor do responsável tributário que não lhe fora dada a oportunidade de uma decisão fundamentada no âmbito do PAF, com o exercício por parte dele do seu direito de petição e do seu direito ao contraditório e à ampla defesa*.

236. Colime-se que *não basta que o responsável tributário, de que trata o artigo 135 do CTN, tenha, no âmbito judicial, oportunidade do contraditório, de defesa e de recursos, pois a Constituição da República garante o completo exercício desses direitos tanto no processo judicial, quanto no processo administrativo, de modo que não se harmoniza com a Lei Maior a supressão, por parte de lei ou ato decisório, da oportunidade de o representante ou administrador de demonstrar, na esfera administrativa, que não cometeu nenhum dos atos referidos no artigo 135 do CTN ou que o contribuinte tem condições econômicas de solver o débito e que, portanto, não se encontra insolvente*.

237. Repise-se: *o que a Lei das Leis exige, expressamente, é que sejam assegurados o direito de petição no âmbito administrativo e o prévio contraditório*

¹⁶⁹ STF-T1. RE 107.698/RJ, rel. Min. Néri da Silveira, DJ 1º/11/1991, p. 15570.

¹⁷⁰ STF-Pleno. RE 388.359/PE, rel. Min. Marco Aurélio, RDDT nº 144, 2007, p. 154-169.

¹⁷¹ STF-Pleno. RE 389.383/SP, rel. Min. Marco Aurélio, RDDT nº 144, 2007, p. 235-236.

e o prévio direito de defesa na esfera do processo administrativo (CF, art. 5º, LIV, LV e XXXIV, “a”¹⁷²).

238. Para reforçar a verdade da tese aqui proclamada, traga-se à colação outra decisão tomada pelo Pleno do STF, embora relativa ao processo administrativo disciplinar, mas que *mutatis mutandi* se aplica inteiramente aos casos em exame da esfera tributária, *in verbis*:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2.120/AM

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (...) – ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS QUE PREVÊEM PUNIÇÃO DISCIPLINAR ANTECIPADA DE SERVIDOR POLICIAL CIVIL – **CRITÉRIO DA VERDADE SABIDA** – ILEGITIMIDADE – **NECESSIDADE DE RESPEITO À GARANTIA DO ‘DUE PROCESS OF LAW’ NOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁTER DISCIPLINAR** – DIREITO DE DEFESA – **RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA LEI AMAZONENSE Nº 2.271/94 (ART. 43, §§ 2º a 6º)** – **AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE.**

– **Nenhuma penalidade poderá ser imposta, mesmo no campo do direito administrativo, sem que se ofereça ao imputado a possibilidade de se defender previamente.** A preterição do direito de defesa torna írrito e nulo o ato punitivo. ‘Nemo inauditus damnari debet’. **O direito constitucional à ampla (e prévia) defesa, sob o domínio da Constituição de 1988 (art. 5º, LV), tem como precípua destinatário o acusado, qualquer acusado, ainda que em sede meramente administrativa. O Supremo Tribunal Federal, ao proclamar a imprescindibilidade da observância desse postulado, essencial e inerente ao ‘due process of law’, tem advertido que o exercício do direito de defesa há de ser assegurado, previamente, em todos aqueles procedimentos** – notadamente os de caráter administrativo-disciplinar – em que seja possível a imposição de medida de índole punitiva.

Mesmo a imposição de sanções disciplinares pelo denominado critério da verdade sabida, **ainda** que concernentes a ilícitos funcionais desvestidos de maior gravidade, **não dispensa a prévia audiência** do servidor público interessado, **sob pena** de vulneração da cláusula constitucional **garantidora** do direito de defesa.

A ordem normativa consubstanciada na Constituição brasileira é **hostil** a punições administrativas, imponíveis em caráter sumário ou não, **que não tenham sido precedidas** da possibilidade de o servidor público exercer, em plenitude, o **direito de defesa.**

A exigência de observância do devido processo legal destina-se a garantir a pessoa contra a ação arbitrária do Estado, colocando-a sob a imediata proteção da Constituição e das leis da República. Doutrina. Precedentes.

¹⁷² CF. art. 5º. [...] XXXIV – “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (...)”.

Revela-se incompatível com o sistema de garantias processuais instituído pela Constituição da República (CF, art. 5º, LV) o diploma normativo que, mediante inversão da fórmula ritual e com apoio no critério da verdade sabida, culmina por autorizar, fora do contexto das medidas meramente cautelares, a própria punição antecipada do servidor público, ainda que a este venha a ser assegurado, em momento ulterior, o exercício do direito de defesa. Doutrina. Precedentes.¹⁷³ (Os grifos constam no original)

239. Insta trazer à colação *decisum* do STF, em que ficou enfatizado que os princípios do contraditório e da ampla devem ser plenamente aplicados no campo do processo administrativo fiscal de constituição ou lançamento do crédito tributário, bem como de imputação de responsabilidade à terceiros a desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, quer seja contribuinte, quer sejam responsável tributário, substituto, devedores solidários ou subsidiários, *verbo ad verbum*:

STF-2ª TURMA. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.426/PR

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.).

Porém, *no caso em exame*, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal. Assim, *embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa* (Fls. 853), *o lapso resume-se à declaração lateral (obiter dictum) completamente irrelevante ao desate do litígio. Agravo regimental ao qual se nega provimento.*¹⁷⁴ (A maioria dos destaques em itálico e sublinhados não consta no original)

¹⁷³ STF-PLENO. ADI 2.120/AM. Rel. Min. Celso de Mello, *DJe*-213, publicação: 30/10/2004.

¹⁷⁴ STF-T1. Ag. Reg. no RE 608.426/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, *RT* nº 917, 2012, p. 629.

240. Dessarte, *caso não tenha sido oferecido ao terceiro o prévio processo administrativo de imputação fiscal*, onde este poderia apresentar o *contraditório e a ampla defesa* no sentido de que não cometera nenhum ato de que fora acusado, de que trato o artigo 135 do CTN, ou que o contribuinte teria condições financeiras de arcar com o débito tributário exigido, gerando o conseqüente *ato de decisão administrativa perempta devidamente fundamentado*, *não pode o nome desse terceiro constar na Certidão de Dívida Ativa, nem pode o Fisco pretender colocar ou substituir, em processo judicial, o nome desse terceiro como sujeito passivo na condição de responsável tributário nem pode promover em desfavor deste a representação fiscal para fins penais*, pois interpretação em sentido contrário ao que aqui está sendo demonstrado implicaria em rasgar a Carta Magna em total desrespeito ao expressamente exigido pelo artigo 5º, *caput*, incisos XXII, XXXIV, alínea a, LIV e LV.

241. De fato, a *Constituição da República não se contenta que sejam observados o devido processo legal material e adjetivo nos processos judiciais, posto que impõe que esses princípios sejam obedecidos também no seio dos processos administrativos de qualquer espécie*.

242. Assim, *não pode a Fazenda Pública pretender trocar, em processo judicial, a CDA que não continha o nome do responsável tributário, por uma nova CDA, que não reflita aquilo que realmente fora discutido e decidido com fundamentação no correspondente processo administrativo de lançamento ou de imputação de responsabilidade*.

243. Ressalte-se *o nome do terceiro não pode ser, simplesmente, colocado ou adicionado depois unilateralmente pelo Fisco, diante de uma posterior e aleatória declaração da autoridade fiscal, no lançamento ou auto de infração, ou do procurador da Fazenda Pública, por ocasião da inscrição do crédito em Dívida Ativa da Fazenda Pública, sem que essa identificação do sujeito passivo tenha decorrido de ato administrativo fundamentado, tendo como supedâneo a acusação e, quando for apresentada, após a respectiva notificação, a prévia defesa do terceiro no indispensável processo administrativo*.

244. No caso de ocorrência dessa injuridicidade por parte das autoridades fazendárias, requerendo o procurador da Fazenda Pública, nos autos do processo de execução fiscal – PEF, a simples substituição de Certidões de Dívida Ativa, sem que a nova CDA represente um fidedigno espelho do que ocorrera no processo administrativo fiscal de lançamento ou, se apartado, no processo administrativo fiscal de imputação de responsabilidade, esta nova CDA não tem a presunção de liquidez e certeza, podendo o paráclito do terceiro e apontado responsável tributário providenciar, no PEF, a *arguição de pré-executividade*, diante da evidente invalidade da nova CDA, já que não seria o caso na espécie de dilação probatória alguma.

245. Na hipótese de não ter existido prévio ato do Fisco fundamentado, no âmbito do processo administrativo fiscal, indicando terceiro como um dos sujeitos passivos na condição de responsável tributário, deverá, obrigatoriamente, o Fisco promover um novo lançamento, dando, desta vez, oportunidade de contraditório e de ampla defesa ao acusado, para, só depois, ajuizar, com a inclusão na nova Certidão de Dívida Ativa, nova execução fiscal, na qual deverá demonstrar a incapacidade econômica do contribuinte para solver o débito fiscal.

246. O entendimento, acima explicado, é reforçado pelo teor da Súmula nº 392 do STJ: “*A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução*”.

247. Assim, não basta o lançamento ou auto de infração acusar, por exemplo, que o sócio-gerente ou administrador decidiu criar uma filial em outro Estado, como o único escopo de sonegar o ICMS devido ao Estado onde tem sede a pessoa jurídica do contribuinte no caso de ICMS-importação, sem que, no correspondente processo fiscal ou em outro de imputação dessa responsabilidade, tenha sido o terceiro notificado a apresentar a sua defesa em relação à acusação que lhe fora dirigida.

248. A esse respeito, traga-se à colação o magistério de Betina Grumpenmacher:

O recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça tem como principal fundamento a presunção de liquidez e certeza de que se reveste a CDA. Ocorre, no entanto, que, no que tange à inclusão de nomes de sócios e administradores na CDA não se pode falar de liquidez e certeza, sobretudo, quando não foram cientificados para a produção de defesa no processo administrativo, como ocorre usualmente. Se a CDA foi lavrada sem a contundente demonstração da responsabilidade do sócio e do administrador, não se reveste de liquidez e certeza.

O artigo 3º da Lei nº 6.830/1980^{175]} e bem assim o artigo 201, *caput* do Código Tributário Nacional^[176], estabelecem que a dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. A hermenêutica de tal dispositivo nos conduz, naturalmente, à investigação quanto à extensão da expressão ‘regularmente inscrita’. Surge então a indagação: O que é dívida regularmente inscrita? Quando se pode afirmar que a dívida ativa foi regularmente inscrita? A resposta a tais questões deflui da interpretação sistemática dos dispositivos que disciplinam a constituição do crédito tributário estabelecidos nos artigos 142 e 145 do Código Tributário Nacional.

¹⁷⁵ Lei 6.830/1980. “Art. 3º. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”.

¹⁷⁶ CTN. “Art. 201. 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”.

A dívida ativa regularmente inscrita é aquela a que se chegou após regular processo administrativo fiscal e 'regular processo administrativo fiscal' é aquele que observou o devido processo legal administrativo e o direito ao contraditório.

Não se pode admitir a presunção de liquidez e certeza da CDA se, no âmbito do processo administrativo, não se atribuiu ao contribuinte ou responsável, oportuna ampla de defesa e, consequentemente, de produção de provas no sentido de elidir sua responsabilidade.

A teor do disposto no artigo 204 do Código Tributário Nacional^[177] e parágrafo único do artigo 3º da Lei 6.830/1980^[178], a presunção de liquidez e certeza de que se reveste a CDA não é absoluta, mas relativa, podendo ser elidida por prova inequívoca do sujeito passivo. *Tal prova, no entanto, em homenagem à segurança jurídica, própria dos Estados de Direito, há de ser feita antes da extração da CDA, ou seja, no curso do processo administrativo que a antecede e em decorrência do qual é emitida, e não após referido processo.* Neste sentido, *não podemos admitir que, pelo só fato de o nome de sócios e administradores constar da referida certidão, davam os mesmos responder pessoalmente por débitos da pessoa jurídica ou então produzir prova negativa no sentido de que não agiram dolosamente com o propósito de lesar os cofres públicos.*

(...)

A inclusão dos nomes de sócios e administradores na CDA ocorre por expressa imposição do artigo 202, I, do Código Tributário Nacional^[179], o que não significa que sua responsabilidade foi devidamente comprovada pelo sujeito ativo da obrigação tributária antes da respectiva certidão. Especialmente, quando os referidos sujeitos não foram cientificados para produção de defesa, no âmbito do processo administrativo, *não se pode admitir que a CDA revista-se de presunção de certeza e liquidez e nessa medida não se pode exonerar a autoridade fazendária de comprovar previamente ao pedido de redirecionamento que referidos indivíduos agiram com infração à lei, contrato social ou estatutos.*¹⁸⁰ (Os destaques em itálico e sublinhado não constam no original)

249. Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, também, chegam às seguintes deduções com supedâneo nos artigos 134 e 135 do CTN:

¹⁷⁷ CTN. “Art. 204. 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”.

¹⁷⁸ Lei 6.830/1980. “Art. 3º [...] Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiros, a quem aproveite”.

¹⁷⁹ 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; (...)”.

¹⁸⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Responsabilidade tributária do sócio e do administrador – nova sistemática*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 14º volume. São Paulo: Dialética, 2010, p. 40 a 42.

(...) Há um motivo para que a CDA goze de presunção de liquidez e certeza: o fato de ela ser antecedida por um ato administrativo devidamente motivado, em face do qual ao cidadão interessado se assegura a oportunidade de instaurar processo administrativo de controle interno de sua legalidade, em respeito ao devido processo legal, o qual, para que a CDA seja confeccionada, precisa culminar com a confirmação do ato impugnado. É isso o que justifica a inserção, na CDA, do nome do contribuinte, mencionado, *v.g.*, em um auto de infração. Não há motivo para que se proceda de forma diferente no caso de eventuais responsáveis tributários.

(...)

a) Para que um sócio ou administrador seja inserido no corpo de uma certidão de dívida ativa (CDA), é preciso que tenha havido a prévia apuração de sua responsabilidade tributária, no âmbito de um processo administrativo;

(...)

c) caso tenha seu nome inserido em uma CDA sem qualquer apuração prévia (...) o sócio ou administrador não precisarão provar a inocorrência de fatos que justifiquem sua responsabilidade. Poderão provar apenas e simplesmente que essa apuração não ocorreu, não havendo título executivo validamente constituído contra eles [podendo, se for o caso, fazer uso da exceção de pré-executividade, diante da desnecessidade de dilação probatória].¹⁸¹

250. Por sua vez, Clélio Chiesa corrobora, ainda mais, com o seguinte magistério:

I) A imputação de responsabilidade com supedâneo no artigo 135 do CTN depende da expedição de ato administrativo específico com o propósito de constituí-la.

II) É irregular a inscrição em dívida ativa da empresa em nome do administrador com base exclusivamente em documento que indica o administrador como responsável sem a exposição circunstanciada da conduta que deu ensejo à aplicação do art. 135 do CTN.

III) De igual forma, *é irregular a inclusão do nome do administrador como devedor se a ele não foi assegurado o direito de se defender no âmbito administrativo sobre a imputação de má gestão que teria levado à aplicação do art. 135 do CTN.*

IV) *A inscrição irregular em Dívida Ativa, nos termos do art. 204 do CTN, não confere certeza e liquidez ao crédito inscrito.*

V) A exceção de pré-executividade é, a nosso ver, instrumento adequado para o administrador de empresa executado por débito a ele atribuído com fundamento no art. 135 do CTN se insurgir contra a

¹⁸¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Responsabilidade de sócios e administradores e devido processo legal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 15^a volume. São Paulo: Dialética, 2011, p. 141, 142 e 148.

cobrança, desde que sua arguição fique adstrita à *alegação de falta de ato constitutivo da sua responsabilidade ou ausência de notificação para a apresentação de defesa no âmbito administrativo*. Neste caso, pelo fato de a matéria não demandar dilação probatória, tal orientação não conflita com a firmada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça de que se o nome consta da CDA não pode se valer da exceção de pré-executividade para eximir-se da responsabilidade imputada.^{182 183}

251. Acerca da indispensabilidade de a responsabilidade tributária ser, previamente, apurada e certificada em processo administrativo, em vez de em processo jurisdicional, devendo ser assegurado ao suposto responsável a ampla defesa, transcrevam-se as seguintes reflexões de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, que, inclusive, critica e recomenda revisão de equivocada, e acredito já superada, jurisprudência do STJ no sentido de que o início da discussão sobre a responsabilidade tributária poderia ocorrer no processo de execução, modificando-se apenas o ônus da prova, caso o nome do devedor esteja ou não inscrito na CDA, *ipsis litteris*:

A exigência de apuração do pressuposto de fato da responsabilidade no processo administrativo tributário também se faz presente no ordenamento brasileiro, por força da aplicação de algumas regras e princípios. (...)

Em primeiro lugar, a inserção do princípio da ampla defesa no âmbito do processo administrativo, trazida pela Constituição Federal de 1988 (CF, art. 5º, LV), atinge em cheio a situação jurídica titularizada pelo responsável tributário. Isso porque a imputação da responsabilidade tributária consiste em um ato restritivo do direito do administrado, que não pode ser praticado sem que antes lhe seja facultada a oportunidade de se manifestar sobre a pretensão da Administração Pública.

O princípio da ampla defesa assegura aos administrados: (a) direito de ser intimado sobre pretensões que lhe são desfavoráveis; (b) direito de se manifestar sobre tais pretensões; e (c) direito de produzir provas. Ora, a qualificação de determinado sujeito de direito como responsável tributário lhe acarretará sérias consequências jurídicas, à medida que o seu patrimônio ficará sujeito à execução fiscal, podendo ser objeto de constrição judicial. Por esse motivo, considerando o efeito jurídico do ato de imputação de responsabilidade tributária, este não pode ser praticado pelo Fisco, em hipótese alguma, sem que

¹⁸² CHIESA, Clélio. *Responsabilidade tributária do sócio e administrador – caracterização e procedimento para a sua constituição – nome constante da CDA – Cabimento ou não de exceção de pré-executividade – uma reflexão sobre entendimento do STJ*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 14ª volume. São Paulo: Dialética, 2010, p. 62 e 63.

¹⁸³ Outras ponderações sobre o direito de defesa nos processos administrativos encontram-se em MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Breves reflexões sobre o direito de defesa nos processos administrativos*, in RDDT, nº 211, São Paulo: Dialética, 2013, p. 88 a 90.

antes o suposto responsável possa sobre ele se manifestar. E tal manifestação deverá ocorrer, inicialmente, no processo administrativo, posto que resulta na formação do título executivo extrajudicial, que importa na certificação de um direito contra o administrado.

O princípio da ampla defesa não admite a prática de atos restritivos de direito sem a oitiva do interessado. Assim, por força da aplicação desse princípio constitucional, deve ser assegurado ao administrado a faculdade de se manifestar sobre a atribuição de responsabilidade no processo administrativo fiscal. (...)

Em nível infraconstitucional, o art. 142 do CTN, ao estabelecer que o lançamento é um procedimento destinado a 'identificar o sujeito passivo', alcança tanto a sujeição passiva tributária direta quanto a indireta.

De igual modo, os arts. 201 e 202, I, do CTN também impõem a certificação da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal.^{184 185}

252. Traga-se, também, a lume, com alguns poucos acréscimos, as pertinentes considerações de Fábio Pallaretti Calcini, *verbis*:

(...) não basta a simples notificação do responsável tributário do lançamento realizado em face do contribuinte. É preciso que se permita a apresentação de defesa, produção de provas e recursos, inclusive, não se furtando ao dever de apreciar as suas alegações. Do contrário, a simples realização do lançamento tributário não tem o condão de concretizar o efetivo respeito ao devido processo legal preconizado no art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal.

Portanto, como se verificou, inclusive em precedente do Superior Tribunal de Justiça, para se impor responsabilidade tributária é preciso: (i) – respeitar o devido processo legal administrativo; (ii) – realizar o lançamento tributário [ou, se em outro momento, a constituição da imputação da responsabilidade tributária em relação a terceiros] nos moldes do art. 142 do Código Tributário Nacional; (iii) – realizar a regular notificação ao sujeito passivo [indireto – o responsável tributário –], tornando possível a apresentação de defesa, produção de provas e interposição de recursos; (iv) – que suas manifestações sejam devidamente apreciadas.

Possível concluir, destarte, que a inclusão da responsabilidade tributária é de evidente inconstitucionalidade e ilegalidade, quando não se observa o devido processo legal administrativo, mediante o necessário e imprescindível lançamento tributário (art. 142 do CTN) para a constituição do crédito tributário [ou, se em outro momento, para a

¹⁸⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal, *in RDDT*, nº 211, São Paulo: Dialética, 2013, p. 151, 152 e 154.

¹⁸⁵ Cf. TAVARES, Alexandre Macedo. A inexistência de correlação lógica entre a inclusão do nome do sócio na CDA (= causa) e a inversão do ônus da prova da ausência dos requisitos do art. 135 do CTN (= efeito), *in RDDT*, nº 152, São Paulo: Dialética, 2008, p. 7 a 20.

imputação de responsabilidade tributária a terceiros], juntamente com a abertura de oportunidade para o contraditório e a ampla defesa, mediante a apresentação de impugnação administrativa, produção de provas, interposição de recursos, além da devida apreciação dos órgãos administrativos de julgamento de todas as razões arguidas.

(...) na hipótese de responsabilidade tributária, é necessário que exista explícita, clara e congruente motivação, justificando, por elementos fáticos e jurídicos, o preenchimento dos requisitos legais que possibilitem a imposição de responsabilidade.¹⁸⁶

253. De modo que é incontestável que, existindo legalmente o processo administrativo fiscal, o representante de contribuintes, mandatário, prepostos, empregados ou administradores de empresa têm direito a ser notificados para prévia apresentação de defesa na esfera administrativa sobre a imputação que lhes foram dirigidas e têm, outrossim, direito do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes no âmbito administrativo, bem como têm direito que a decisão administrativa decorrente seja motivada, isto tudo como ordena o artigo 2º, *caput*, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.¹⁸⁷

254. Ainda a respeito da inscrição em dívida ativa e a inserção de membros da sociedade como responsáveis tributários indiretos e sobre a necessidade de se conferir a essas pessoas o direito de defesa no âmbito administrativo sobre a imputação de sua responsabilidade, transcrevam-se trechos da manifestação de Leonardo Marques, *in verbis*:

Note-se, a propósito, que há clara vinculação da certidão de dívida ativa à inscrição em dívida ativa, da inscrição de dívida ativa ao resultado do processo administrativo fiscal e do processo administrativo ao lançamento tributário. Significa dizer que todos esses atos administrativos compõem uma sequência procedimental concatenada e ordenada, em que o ato subsequente deve se ater ao conteúdo do antecedente, sob pena de desvirtuamento do procedimento de exigência do crédito tributário.

(...)

O conteúdo da certidão de dívida ativa, com efeito, deve refletir a investigação promovida no âmbito do processo administrativo fiscal. Aplicando-se essa noção ao contexto que se pretende analisar, tem-se que a introdução da pessoa física em tal documento como responsável pela quitação do débito apenas é permitida na hipótese em que essa responsabilização é debatida previamente na via administrativa.

¹⁸⁶ CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária. O dever de observância ao devido processo legal e motivação, *in RDDT*, nº 164, São Paulo: Dialética, 2009, p. 39 e 42.

¹⁸⁷ Lei 9.784, de 29/1/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração Pública Federal. "Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da *legalidade*, finalidade, *motivação*, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, *ampla defesa*, *contraditório*, segurança jurídica, interesse público e eficiência".

Em outros termos, tão somente na hipótese em que o lançamento original, ou um lançamento complementar (em alguns casos denominado termo de sujeição passiva solidária, termo de responsabilidade tributária, termo de corresponsabilidade etc.) imputa a corresponsabilidade ao membro da sociedade, a autoridade administrativa lhe confere o direito de se defender desta imposição e ao final do processo administrativo a sua inclusão no polo passivo da relação jurídica tributária resta reconhecida, pode-se cogitar na inscrição da pessoa física em dívida ativa.

Promover a inserção do sócio na certidão de dívida ativa sem prévio ato de imputação da responsabilidade e debate desta matéria na via administrativa representa não franquear ao contribuinte o direito de apresentar administrativamente suas razões de inconformismo com restrição de direito que lhe é imposta, o que viola flagrantemente o princípio da ampla defesa e do devido processo legal.

Assim como ocorre com a responsabilidade da pessoa jurídica pela extinção do crédito tributário, também a pretensão de submissão do membro da sociedade ao cumprimento da obrigação tributária, comporta o necessário e obrigatório debate administrativo.

Nenhuma restrição a direito individual, como, no caso, o direito fundamental à propriedade, pode ser implementada sem se conceder ao administrado a oportunidade de se opor a tal medida no âmbito da própria Administração Pública, o que se faz pela utilização dos meios e recursos previstos legalmente.

(...)

A atribuição de responsabilidade tributária ao membro da sociedade não se presume. Por essa razão, o apontamento da obrigação de quitar a obrigação deve ser claro e inequívoco.

É necessário, então, que a corresponsabilidade esteja expressa e inquestionavelmente indicada na certidão de dívida ativa.

(...)

Por se tratar de restrição de direito do administrado, a atribuição de responsabilidade ao sócio da pessoa jurídica deve estar inequivocamente caracterizada. Nesse tema, inexistente margem para deduções em prol da responsabilização.

(...)

A leitura da certidão de dívida ativa, portanto, deve permitir a inquestionável conclusão de que o membro da sociedade está inserido no polo passivo da relação jurídica tributária, sob pena de não se poder extrair do documento a corresponsabilidade da pessoa física.¹⁸⁸

255. Hugo Machado arremata:

A Constituição Federal ao cuidar de direitos e garantias individuais assegura que ninguém será privado da liberdade ou seus bens sem

¹⁸⁸ MARQUES, Leonardo Nunes. Artigo e local já citados, p. 104, 105, 106, 110 e 111.

o devido processo legal, e que aos litigantes, em processo judicial e administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Assim, qualquer pessoa que se veja na iminência de sofrer prejuízo em sua liberdade, ou em seu patrimônio, tem indiscutível direito de defender-se. (...)

Na relação tributária não pode ser diferente. Como a Administração Pública tem o poder-dever de constituir o seu título, com base no qual promove em seguida a execução fiscal, deve apurar todos os elementos essenciais da relação jurídica para esse fim.

Assim, o direito de defesa há de ser assegurado a qualquer pessoa, seja na condição de contribuinte, seja na condição de responsável tributário, sempre que se encontre diante da possibilidade de sofrer a exigência do crédito tributário.

Por isto mesmo, aliás, o Poder Judiciário não admitiu a exigência de execução fiscal, ou do redirecionamento desta, contra pessoa cujo nome não conste da certidão de inscrição do respectivo crédito em dívida ativa.

(...)

Em face das razões expostas, podemos afirmar as seguintes conclusões:

1^a) Tanto o contribuinte como o responsável tributário são sujeitos passivos da obrigação tributária e nessa condição têm direito de defesa assegurado pela Constituição Federal.

2^a) Exatamente porque tem direito de defesa, o responsável tributário deve ser intimado da lavratura do auto de infração, como condição indispensável a que o seu nome conste da certidão de dívida ativa correspondente.

3^a) É inteiramente equivocado, *data venia*, o entendimento segundo o qual a intimação do responsável da lavratura do auto de infração contra o contribuinte tem apenas a finalidade de permitir que o seu nome conste da respectiva certidão de dívida ativa.

4^a) A não intimação do responsável tributário, quando da lavratura do auto de infração, implica impossibilidade de execução, contra ele, do crédito tributário afinal constituído, seja diretamente ou por redirecionamento da execução fiscal.

5^a) Tendo o responsável tributário impugnado o auto de infração, a não apreciação de suas razões de defesa também acarreta impossibilidade de execução, contra ele, do crédito tributário afinal constituído, seja diretamente ou por redirecionamento da execução fiscal.

6^a) Se a Fazenda Pública não toma conhecimento da condição de alguém como responsável tributário, e por isso não lhe assegura o direito de defesa, evidentemente não pode cobrar dessa pessoa o crédito afinal apurado, promovendo ou redirecionando contra ele a execução fiscal.¹⁸⁹ (Os destaques em itálico e sublinhado não constam no original)

¹⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *O responsável tributário e o direito de defesa no procedimento administrativo*, in RDDT, nº 160, São Paulo: Dialética, 2009, p. 48 e 50.

256. A Portaria nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, regulamenta a atuação deste órgão jurídico no tocante à responsabilização de codevedor.

257. O artigo 1º do supracitado ato normativo reza que, *para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.*

258. Tal disposto vai de encontro da já anteriormente exposta jurisprudência do STJ, que considera que a responsabilidade de terceiros, de que tratam os artigos 134 e 135 do CTN, é subsidiária e não solidária, e que, em relação a grupo econômico, é exigido, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador.

259. Dispõe o *caput* e incisos I a IV do artigo 2º da Portaria PGFN nº 180/2010 que *a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I – excesso de poderes; II – infração à lei; III – infração ao contrato social ou estatuto; IV – dissolução irregular da pessoa jurídica.*

260. A seu turno, o artigo 4º da mesma Portaria estatui que *após a inscrição em dívida ativa e antes do ajuizamento da execução fiscal, caso o Procurador da Fazenda Nacional responsável constate a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, deverá juntar aos autos documentos comprobatórios e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário no anexo II da Certidão de Dívida Ativa da União.*

261. Carece tais dispositivos normativos (Portaria PGFN nº 180/2010, art. 2º, *caput* e art. 4º) do esclarecimento de que, para a inscrição do nome de terceiro na dívida ativa e para que tal nome conste na respectiva CDA, é indispensável, não por favor algum, mas por mandamento constitucional inafastável, que tudo isso decorra de um processo administrativo fiscal de lançamento ou, se posterior a ciência dessa hipotética responsabilidade, de processo administrativo fiscal de imputação de responsabilidade a terceiro, sendo indispensável, já que há norma legal nesse sentido, a notificação do suposto corresponsável tributário, para que este, no âmbito do PAF, tenha a faculdade de defender o seu direito fundamental de propriedade e de exercer o seu direito do contraditório e da ampla defesa com os meios e os recursos a ela inerentes, devendo, ainda, o ato administrativo

decisório dessa questão seja fundamentado, inclusive, no que tange às alegações e provas apresentadas pelo considerado responsável tributário.

262. Portanto, a invalidade das normas do *caput* do artigo 2º e do artigo 4º da malsinada Portaria está em atribuir à “declaração fundamentada da autoridade administrativa”, o múnus de constituição do crédito tributário e de indicação de um sujeito passivo indireto, quando o procurador da Fazenda Nacional, no ato de inscrição do crédito em dívida ativa da União e de expedição da CDA, não tem legalmente competência alguma para inovar, ou por mera declaração sua, inscrever o crédito e expedir a CDA com a inclusão do nome do sujeito passivo indireto, sem que se tenha previamente reconhecido ao terceiro acusado o devido processo legal administrativo com o inarredável direito ao contraditório e à ampla defesa.

263. Além de inconstitucionalidade, há aqui, também, ilegalidade diante de evidente contrariedade ao disposto no inciso II do artigo 59 do Decreto, com força de lei nº 70.235, de 6/3/1972, que determina que são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa e do devido processo legal administrativo.

264. Como bem deixa consignado Marques: “A declaração fundamentada da autoridade administrativa” não pode ser equiparada ao lançamento tributário e, por isso, não pode ser entendida como validamente utilizável para a ampliação do polo passivo da relação jurídica tributária”.¹⁹⁰

265. Já o parágrafo único do artigo 2º da Portaria da PGFN nº 180, de 25/2/2010, com a redação dada pela Portaria PGFN nº 713, de 14 de outubro de 2011, estabelece que, *na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários: I – os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular; II – os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta.*

266. Tal inovação é criticada por Caio Augusto Takano por ampliar os poderes dos procuradores da Fazenda Nacional, que considera que a jurisprudência mais recente do STJ é no sentido de que, além da necessidade de demonstração da ilicitude da dissolução da pessoa jurídica, é necessário, também, que o administrador tenha em mãos o poder de gerência tanto à época da dissolução irregular como também à época do fato gerador tributário e, complete-se, em caso de alegada saída fraudulenta, é necessário o devido processo legal

¹⁹⁰ MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida: requisitos e procedimento, artigo citado, p. 116.

administrativo com a concessão ao acusado de oportunidade de prévia defesa na seara administrativa.¹⁹¹

267. A seu turno, o artigo 5º da portaria, em análise, dispõe que *ajuizada a execução fiscal e não constando da Certidão de Dívida Ativa da União o responsável solidário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, munido da documentação comprobatória, deverá proceder à sua inclusão na referida certidão*. Já o parágrafo único do mesmo dispositivo, recomenda, *no caso de indeferimento judicial da inclusão prevista no caput, o Procurador da Fazenda Nacional interporá recurso, desde que comprovada, nos autos judiciais, a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria*.

268. A despeito das críticas retro, os dispositivos dos artigos 2º e 5º buscam, coerentemente, alcançar o real administrador, ainda que de fato.

269. Todavia, cabe aduzir que o artigo 5º contraria a Súmula nº 392 do STJ, vale avivar, apesar da Corte da Cidadania ter pacificado sua jurisprudência no sentido de vedar a modificação do sujeito passivo da execução fiscal, impossibilitando o redirecionamento da execução com a inclusão do terceiro, pretensamente corresponsável pelo débito na CDA objeto de execução fiscal em curso, a PGFN orienta a seus procuradores a realizarem essa inserção e a recorrerem de eventual decisão judicial desfavorável.

270. As críticas feitas aos artigos 2º, 4º e 5º da Portaria nº 180/2010 da PGFN seriam injustas, se cogitarmos que tais preceptivos não teriam a intenção de afastar o prévio processo administrativo fiscal, inclusive, o de imputação de responsabilidade a terceiros, com a concessão do direito de defesa ao terceiro acusado, contudo, isto não está posto explicitamente, e o Parecer da PGFN nº 55/2009 (itens 96 e seguintes) demonstra, infelizmente, que a posição da Fazenda Nacional é mesmo pela desnecessidade do PAF em face da pessoa física, uma vez que a PGFN olvida que o terceiro pode até ser o sujeito passivo indireto, portanto, merecedor do prévio direito de defesa no âmbito administrativo em salvaguarda do seu direito fundamental de propriedade, pois entende, equivocadamente, que a responsabilidade do administrador é apenas de garantia do crédito tributário devido pela pessoa jurídica.

271. A respeito dessa posição mal concebida da PGFN, traga-se à colação a explicitação de Maria Rita Ferragut, *ipsis litteris*:

Não concordamos com esse posicionamento. Para nós, caso a fiscalização constate a responsabilidade pessoal do administrador, eu

¹⁹¹ TAKANO, Caio Augusto. Análise da Portaria PGFN nº 713/2011 em face da jurisprudência do STJ e do art. 135 do Código Tributário Nacional – limites à responsabilização dos sócios e administradores, *in RDDT*, nº 203, São Paulo: Dialética, 2012, p. 77 e 78.

nome deverá constar do auto de infração, conferindo-lhe a ele oportunidade de plena defesa. A inclusão do administrador apenas na CDA é inconstitucional e ilegal, pois (i) foi suprimida a instância administrativa, em desacordo com o artigo 5º, LIV, da Constituição; ii) a indicação do nome na CDA não é ato jurídico que o Direito reconheça como apto a constituir o crédito tributário perante a pessoa física; e iii) para que o administrador defenda-se por meio de embargos, com a execução fiscal suspensa, deverá garantir o juízo em montante equivalente ao da dívida.¹⁹²

VI A Certidão de Dívida Ativa (CDA) como espelho fidedigno de todos os atos relativos à constituição do crédito tributário por autoliquidação e declaração, ao lançamento, auto de infração, à imputação de responsabilidade a terceiros e à inscrição

272. Inicia-se este tópico com a transcrição das seguintes normas da Lei nº 5.172/1966 (CTN) sobre a dívida ativa:

Art. 201. 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*.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

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 corresponsáveis*, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

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

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

IV – a data em que foi inscrita;

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

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

Art. 203. A *omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição*

¹⁹² FERRAGUT, Maria Rita. Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do administrador: um avanço, *in RDDT*, nº 178, São Paulo: Dialética, 2010, p. 106.

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.

Art. 204. 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.

273. A seu turno, o Decreto com força de lei nº 70.235, de 6 de março de 1972, que disciplina o processo administrativo fiscal, reza, no inciso II do artigo 59, que são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

274. Assim, só pode ser *entendido como regular* a inscrição do crédito em dívida ativa se essa inscrição tenha sido precedida de processo que *observe o due process of law e assegure ao contribuinte ou ao responsável tributário o contraditório, a ampla defesa e os recursos a ela inerentes*, sendo que, indubitavelmente, *não pode a Administração tributária, rasgando os supracitados direitos fundamentais dos sujeitos passivos tributários, colocando-os, em consequência, em riscos os seus direitos fundamentais de propriedade e da própria liberdade física, suprimir deles o regular processo administrativo fiscal.*

275. De modo que pode até ocorrer a substituição de Certidão de Dívida Ativa (CDA), especificamente, diante de *mero erro formal ou material no seu preenchimento, mas não será possível a troca de CDA, quando, no correspondente processo administrativo que a gerou, não conste elemento de alta relevância para o devido processo legal como a não concessão, ao que passou a ser indicado como responsável tributário, de oportunidade, no âmbito do processo administrativo, como assegura a Lei Suprema, para que este faça uso da oportunidade do contraditório e da apresentação de sua defesa, quanto à imputação de omissão ou prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos* (CTN, arts. 134 e 135), aplicando-se na espécie, o artigo 5º, XXXIV, LIV e LIV, da CF, os artigos 142, 145 e 149, todos do CTN e a Súmula 392 do STJ: *É possível a substituição da CDA, antes da prolação da sentença, exclusivamente em caso de mero erro material ou formal, não sendo admissível pedido de alteração do sujeito passivo da obrigação tributária*, por se tratar de modificação do próprio lançamento.

276. Insta ressaltar que a inscrição do crédito em dívida ativa é ato administrativo de controle da legalidade, não se constituindo na formação do crédito tributário ou no próprio lançamento, pois, por esse controle, o procurador da Fazenda

pública deve se restringir a fazer a aferição de regularidade sobre os aspectos formais relativos ao crédito tributário, como admitir falhas ou ausência da oportunidade do direito de defesa ou no máximo reconhecer de ofício a decadência, negando a inscrição do crédito já morto.

277. O procurador da Fazenda Nacional não está autorizado, quanto aos aspectos materiais objetivos e subjetivos, a alterar ou inovar em relação ao que realmente sucedeu no seio da constituição definitiva do crédito ou no âmbito do processo administrativo fiscal de lançamento ou concernente ao auto de infração ou de imputação de responsabilidade à terceiros.

278. Impende enfatizar que não se pode pretender inscrever em dívida ativa o que não existe nem se pode inserir, nessa ocasião, nome de terceiro que previamente não fez parte do correspondente processo administrativo, uma vez que a inscrição é um ato de controle da legalidade relativo ao débito preexistente, nada surgindo de novo com a inscrição, mas, tão somente, registra-se o crédito preexistente com os nomes, conforme previamente apurados, de seus devedores na repartição fiscal do ente tributante.

279. Com a inscrição regular do crédito em dívida ativa surge o correspondente título executivo extrajudicial com a expedição da correspondente Certidão de Dívida Ativa, tornando-se esse crédito exequível diante da presunção *juris tantum* de certeza e liquidez.

280. Portanto, evidentemente, não pode o procurador fazendário, no momento de inscrição do crédito tributário, colocar simplesmente o nome de terceiro como sujeito passivo indireto ou codevedor, se nada consta, no respectivo processo administrativo fiscal, acerca de atos de omissão, abuso de poder ou de ilegalidade dolosos, cometidos pelo suposto responsável tributário indireto ou que este não fora notificado para apresentar, no correspondente processo administrativo, sua defesa em relação a essa imputação.

281. Acerca da regularidade exigida pelo artigo 204 do CTN para o efeito de ser reconhecida a presunção de liquidez e certeza da CDA, cabe realçar que esses atributos apenas são reais se a correspondente dívida for regularmente inscrita, ou seja se a Administração cumpriu, nesse seu múnus, toda legalidade, não sendo suficiente haver a inscrição e a expedição de CDA para que se tenha a presunção de legitimidade, sendo indispensável que tudo isso tenha sucedido de forma legal ou regular.

282. Como visto, o artigo 202 do CTN enumera vários requisitos que, necessariamente, devem ser observados para que o termo de inscrição em dívida ativa seja considerado válido.

283. A ausência de qualquer um desses requisitos indispensáveis, dentre eles a não indicação do nome do devedor e, sendo o caso, o dos corresponsáveis, torna, nos termos dos artigos 203 e 204 do CTN, e do artigo 59, inciso II, do

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a CDA nula, destituída de sua presunção relativa de certeza e liquidez e sem o seu efeito de prova pré-constituída.

284. Deve-se, pois, examinar se foi observado o *due process of law*, ou seja, deve ser verificado, se for o caso, se houve a notificação do suposto responsável tributário para se defender da imputação a ele dirigida e se existiu ato administrativo fundamentado constitutivo dessa responsabilidade.

285. Conforme o STJ sumulou (Súmula nº 430), o mero inadimplemento do crédito tributário por parte do contribuinte não caracteriza o tipo “infração à lei”.¹⁹³

286. De modo que, para que o nome do administrador possa constar na CDA, deve a Administração tributária editar ato fundamentado, após ter dado oportunidade de defesa a esse terceiro, constituindo essa responsabilidade, ou seja, deve o Fisco, no âmbito do processo administrativo de lançamento ou mesmo apenas de imputação de responsabilidade a terceiro, demonstrar a atuação desse terceiro com abuso de poderes, infração de lei ou do contrato social ou dos estatutos da sociedade.

287. Dessarte, se a correspondente CDA não representa, fielmente, um espelho de tudo que sucedeu no âmbito do processo administrativo, perde a sua presunção relativa de certeza e liquidez.

288. Nessa hipótese, pode o representante ou administrador, se executado nessas circunstâncias, apresentar a exceção de pré-executividade, ainda que o nome dele esteja, por mera obra de ficção, constante na CDA, já que a alegação de que sequer fora notificado a se defender no âmbito do processo administrativo de lançamento ou de imputação dispensa maiores dilações probatórias.

289. Em caso contrário, observando a Administração fiscal todas as exigências legais referentes à indispensabilidade de processo administrativo, tendo sido dado aos sujeitos passivos a oportunidade do contraditório e da ampla defesa e constando, sendo o caso, o nome do terceiro administrador na CDA, a este caberá apresentar embargos à execução para tentar demonstrar que não praticou nenhum ato ilegal, como os previstos no artigo 135 do CTN, tendo em vista que a CDA, no caso, goza de presunção relativa de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

290. Ora, parece lógico que, *se sequer pode o terceiro*, tido como responsável tributário, *ser alvo de processo de execução fiscal, caso não tenha tido oportunidade de defesa em relação à imputação de ter cometido abuso de poder ou ilegalidade no âmbito do processo administrativo*, onde estaria em jogo o seu

¹⁹³ STJ. Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Tema repetitivo 97, Tese firmada: 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”.

patrimônio particular, *quanto mais*, pois, *estaria em risco valor maior*, ou seja, *a própria liberdade física, não cabe ao agente fiscal encaminhar, nessa situação, notícia de eventual crime ao órgão do Parquet* sob pena de *supressão abusiva e inconstitucional do devido processo legal administrativo e da negação do seu direito ao contraditório e à ampla defesa na seara administrativa.*

291. Destarte, *para o encaminhamento da representação fiscal para fins penais contra o representante de contribuintes, mandatário, preposto, empregados ou administradores de pessoa jurídica*, além da indispensabilidade de o *agente fiscal aguardar a constituição definitiva do crédito tributário (Súmula Vinculante nº 24 do STF)*,¹⁹⁴ *deve também, eventualmente, só encaminhar essa representação após decisão definitiva fundamentada da Administração tributária sobre a imputação de ter o considerado responsável tributário agido com abuso de poderes ou com infração de lei, do contrato ou do estatuto da sociedade.*

VII Os requisitos constitucionais e legais para a representação fiscal para fins penais

292. O Supremo Tribunal Federal emitiu a *Súmula Vinculante nº 24*, no sentido de que *não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.*

293. Embora a súmula acima aludida cogite apenas dos crimes previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, isto não obsta a aplicação de seu teor a alguns tipos penais também materiais do artigo 2º da mesma lei, como, por exemplo, o crime de apropriação indébita tributária, previsto no inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.127/1990 – evidente tipo penal que exige a demonstração do dano, ou seja, da supressão ou redução do tributo.¹⁹⁵

294. O Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), em 18 de dezembro de 2019, por ocasião do julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) nº 163.334/SC com repercussão geral, negou a pretensão de trancamento da ação penal, tendo definido a tese de que o sujeito passivo tributário, *desde que de forma contumaz e com dolo ou intenção de se apropriar de recursos de terceiro, para obter vantagem concorrencial*, deixar de recolher aos cofres da Fazenda estadual ou distrital o ICMS cobrado do adquirente de sua mercadoria ou serviço, não obstante declarado ao Fisco o imposto devido, incorre no tipo penal do artigo 2º,

¹⁹⁴ STF. Súmula Vinculante 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

¹⁹⁵ Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A prevalência da tese da criminalização da cobrança e não recolhimento intencional do ICMS, *in Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, nº 103, Belo Horizonte: Fórum, janeiro e fevereiro de 2020, p. 65 a 76.

caput, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, configurando-se um dos crimes materiais contra a ordem tributária denominado de apropriação indébita tributária.¹⁹⁶

295. Consta do voto do relator do feito o Ministro Roberto Barroso o raciocínio do sentido de que não basta, para configuração do crime do inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.137/1990, o mero não recolhimento ao Fisco do tributo cobrado do consumidor da mercadoria ou serviço, isto porque tal fato não é suficiente para comprovar a falta do ânimo do gerente da sociedade de cometer o delito.

296. Por exemplo, não se enquadra no tipo penal do inciso II do artigo 2º da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária a preferência dada pelo administrador de pagar as obrigações trabalhistas em vez das tributárias, em face de situação momentânea de insolvência da empresa, sendo indispensável, para configurar o tipo do crime de apropriação indébita tributária, que sejam demonstrados, no exame de cada caso concreto, a consciência e a vontade explícita e contumaz do responsável tributário de não cumprir suas obrigações para com o Fisco, visando à obtenção de vantagem competitiva indevida em relação aos concorrentes que cumprem as suas obrigações fiscais, sendo esse inadimplemento fiscal o *modus operandi* do sujeito passivo.

297. Entendimento contrário do exposto acima representaria a legitimação da prisão por dívida civil, em frontal colisão com o preceito do artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal.

298. Entretanto, a Corte Constitucional brasileira, ao interpretar essa norma do inciso LXVII do artigo 5º,¹⁹⁷ decidiu que somente pode ser preso, civilmente, o inadimplente de pensão alimentícia, pois não mais subsiste, no ordenamento jurídico brasileiro infraconstitucional, a prisão civil do depositário infiel, haja vista o que dispõe a Convenção Americana sobre Direitos Humanos/Pacto de São José da Costa Rica (art. 7º, §7º) e o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos (art. 11).^{198 199}

299. A propósito, insta destacar a Súmula Vinculante nº 25 do STF, que apresenta o seguinte verbete: “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito”.

300. A respeito da necessidade do cumprimento das exigências dos artigos 135 e 137 do CTN, para a configuração da responsabilidade tributária e penal do administrador de pessoas jurídicas de direito privado, traga-se à colação o magistério de Maria Rita Ferragut, que se harmoniza, perfeitamente, com o que

¹⁹⁶ STF-Pleno. RHC 163.334/SC, DJe-19 31/1/2020.

¹⁹⁷ CF. “Art. 5º. (...) LXVII – não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel; (...)”.

¹⁹⁸ BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal anotada*. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 344.

¹⁹⁹ STF-Pleno. RE 466.343/SP, rel. Min. Cezar Peluso, RTJ Vol. 210-02, p. 745; STF-Pleno. RE 349.703/RS, rel. para o Acórdão o Min. Gilmar Mendes, in DJe-104 public. 5/6/2009.

fora decidido pelo Pleno do STF por ocasião do julgamento do RHC nº 163.334/SC RG, *verbis*:

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar o ilícito não tributário, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento. Por ser impossível provar a intenção do agente de praticar o ato lesivo doloso, oferecemos uma possível solução: a prova deverá recair sobre a sucessão de atos que resultaram a fraude, e não nela em si. Como exemplos, a reiteração de conduta, a gravidade do ato e existência de interposta pessoa.

Há de se registrar, também, que não consideramos que a culpa seja elemento suficiente para a caracterização do tipo (artigos 135 e 137 do CTN). (...)

Nada mais equivocado. A separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao Direito Constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má fé e de prejudicar terceiros é fundamental.

É a partir desse prisma que a responsabilidade prevista nos artigos 135 e 137 do CTN devem ser interpretadas. Caso contrário, a intervenção no patrimônio particular, e na liberdade do administrador, será injurídica e totalmente incompatível com as garantias que a Constituição defere a todos, a título de direitos fundamentais.

Por fim, a prática dolosa impõe o reconhecimento de que o administrador tinha opção entre praticar ou não a infração. Se a opção de evitá-la inexistia, a pessoa não poderá ser considerada responsável, pois lhe faltava o *animus*, em que pese o resultado de seu ato. A única exceção é se o administrador provocou intencionalmente a impossibilidade de opção, a fim de, em última análise, beneficiar-se do ilícito e, ao mesmo tempo, afastar a sua responsabilidade pessoal.²⁰⁰

301. Portanto, para o *encaminhamento pelo Fisco de notícia crime para o Ministério Público nos crimes contra a ordem tributária materiais ou de resultado, além da existência de lançamento definitivo do crédito tributário*, ou seja, que não mais caiba defesa do sujeito passivo no âmbito administrativo, tendo sido este devidamente notificado desse fato, *é necessário, também, prévia decisão administrativa fundamentada definitiva acerca da imputação ao representante, mandatário, preposto, empregado e gerente ou administrador de pessoa jurídica da prática atos de um deste com infração de lei ou contrato social ou estatuto da sociedade*.

²⁰⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do administrador: um avanço, artigo citado, p. 102 e 103.

302. Ora, se a constituição definitiva do crédito tributário é condição de punibilidade do crime de sonegação fiscal, não se deve imputar o crime àquele que não consta na certidão de dívida ativa – CDA. Do mesmo modo, se o pagamento do crédito tributário extingue a punibilidade, não se pode imputar crime àquele que não deve, sob pena de, por via oblíqua, o Ministério Público realizar o redirecionamento de execuções fiscais contra terceiros, em desrespeito aos direitos do contribuinte.

303. Ademais, o processo administrativo de responsabilização do sócio é solução adequada para a dificuldade, enfrentada pelos membros do Ministério Público, de atendimento à jurisprudência firmada pelo STF no sentido da necessidade da individualização de condutas quando da apresentação de denúncia nos crimes societários,²⁰¹ posto que o Auditor Fiscal entregaria na representação fiscal para fins penais todos os elementos suficientes, não só da materialidade delitiva, como também da autoria.

304. Segundo o disposto no artigo 41 do Código de Processo Penal, “a denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas”.

305. O estado da arte hoje reside na dificuldade dos operadores do direito em realizar a descrição mínima dos supostos atos ilícitos praticados pelos agentes ou estabelecer o “liame entre o agir do paciente e a suposta prática delituosa”, condição mínima e indício de autoria para que haja a justa causa da ação penal.

306. Ao que nos parece, todavia, é preciso retornar alguns passos e readequar os pressupostos para a imputação penal, conforme feito nos tópicos anteriores.

307. Algumas imputações já podem ser afastadas no próprio processo administrativo fiscal, sem ter que se recorrer ao processo de acusação penal. Por exemplo, a depender da distribuição de competências administrativas no estatuto, o imputado pode demonstrar que não houve abuso de poderes nem teve conduta contrária à lei ou ao estatuto da empresa; é possível ao imputado apresentar a ata da assembleia em que se deliberou o ato ilícito para indicar que não participou ou foi voto vencido; e demais esclarecimentos de como a pessoa jurídica é administrada, das suas funções exercidas na empresa e da sua não participação na tomada de decisão que resultou na conduta ilícita.

²⁰¹ STF-T2. HC 85.327/SP, rel. Min. Gilmar Mendes, *DJ* 20/10/2006; STF-T2. HC 89.427/BA, rel. Min. Celso de Mello, *DJe* 28/3/2008; STF-T2, 96.100/SP, rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* 7/8/2009; STF-T2, HC 94.773/SP, rel. Min. Ellen Gracie, *DJe* 24/10/2008; STF-T2, HC 127.415/SP, rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 27/9/2016.

308. *Caso prevaleça a tese da desnecessidade de prévia decisão administrativa fundamentada da responsabilidade de terceiros, para a posterior representação fiscal para fins penais, continuará sendo violado o direito do responsável tributário de petição (CF, art. 5º XXXIV, “a”), o direito ao devido processo legal (CF, art. 5º. LIV) e o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes também na seara administrativa (CF, art. 5º, LV), com o inconstitucional suprimento da via do processo administrativo ao acusado.*

VIII A questão das sanções políticas

309. Entende-se como sanções políticas no Direito Tributário as coações, restrições ou proibições impostas aos sujeitos passivos tributários, como forma vexatória e indireta de obrigá-los ao pagamento do tributo, tais como fechamento ou interdição de estabelecimento;²⁰² suspensão ou até cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro; apreensão de mercadorias; o envio injustificável ou sem ter sido dado o direito de defesa do administrador de notícia de crime para o Ministério Público, etc.

310. Evidentemente, qualquer coação ou restrição que implique injustificável cerceamento da liberdade do exercício de qualquer trabalho, ofício, profissão ou atividade econômica lícita é inconstitucional (CF, arts. 5º, XIII e 170, II, e parágrafo único).

311. A nossa Corte Constitucional tem repudiado essa prática nefasta dos entes tributantes, como comprovam os teores das seguintes Súmulas:

Súmula nº 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo.

Súmula nº 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula nº 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

312. Acerca dessas sanções políticas, traga-se à colação a impressão de Hugo Machado:

Não obstante inconstitucionais, as sanções políticas, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura de Vargas, vêm se tornando a cada dia mais numerosas e arbitrárias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma oblíqua

²⁰² Esta medida só foi tolerada excepcionalmente pelo STF – RE /RJ, rel. Min. Joaquim Barbosa –, para salvar a livre concorrência no caso específico de industrialização de cigarros, setor econômico de pouca

de obriga-lo ao pagamento dos tributos, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais.

(...) são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação ao direito de defesa do contribuinte. (...)

A suspensão e o cancelamento da inscrição no cadastro fazendário implicam verdadeira proibição do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Nada, portanto, justifica tal providência, posto que o art. 5º, inciso XIII, da CF/88, coloca no altiplano dos direitos fundamentais a liberdade profissional, a dizer que *é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*, conquanto o art. 170, parágrafo único, da Lei Maior, diz que *é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei*.

No primeiro desses dispositivos consagra-se a liberdade de exercício profissional, e a única exigência possível, como condição para tal exercício, diz respeito à capacidade profissional. Assim, por exemplo, para exercer a atividade de médico, ou de advogado, é válida a exigência do diploma universitário, que atesta a respectiva capacitação profissional.

No segundo consagrada está a liberdade de exercício de atividade econômica. Mais ampla, tanto que não comporta exigência nenhuma, nem mesmo de capacitação, seja de que natureza for. A ressalva contida no final do dispositivo diz respeito a certas atividades que, por questão de segurança, ficam a depender da autorização estatal, como acontece, por exemplo, com o fabrico e comercialização de determinadas armas e munições. Obviamente não seria razoável admitir-se a produção, ou o comércio, de metralhadoras, por exemplo, sem autorização e controle do Estado.

(...)

A inscrição no cadastro de contribuintes não pode ser transformada em autorização para exercer a atividade econômica. Nem o seu cancelamento em forma de obrigar o contribuinte a cumprir seus deveres para com o Estado. (...)

Aliás, mesmo a lei penal, lei ordinária federal posto que à União compete legislar em matéria penal, não pode cominar a pena de cancelamento da inscrição do contribuinte, posto que estaria instituindo pena de caráter perpétuo, que a Constituição proíbe (CF/88, art. 5º, inciso XLVII, alínea 'b').²⁰³

concorrência, quando o não pagamento contumaz do IPI e do ICMS, por política da empresa, implicava em sério abalo à justa concorrência (CF, art. 170, IV; art. 173, §4º).

²⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário, *in RDDT*, volume 30, São Paulo: Dialética, 1998, p. 46 a 49.

IX O direito constitucional da duração razoável do processo administrativo e judicial tributário e do processo penal

313. A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 5º, *caput*, inciso LXXVIII, acrescentado pelo Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004, assegura a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

314. Conforme reiterada jurisprudência do Augusto Pretório, a pendência de investigação ou do processo administrativo ou judicial, especialmente o judicial penal, por prazo irrazoável e sem amparo em suspeitas ou em indícios contundentes ofende à razoável duração do processo ou inquérito policial (CF/1988, art. 5º, *caput*, inciso LXXVIII), o direito à inviolabilidade da honra e da imagem (CF/1988, art. 5º, *caput*, inciso X), enfim, à dignidade da pessoa humana (CF/1988, art. 1º, *caput*, inciso III), sendo *dever do Poder Judiciário exercer sua atividade de supervisão judicial* (STF, Pet 3.825/MT, relator o senhor Ministro Gilmar Mendes), *fazendo cessar toda e qualquer ilegal coação por parte do Estado-acusador*.²⁰⁴

315. A esse respeito, insta trazer à colação o magistério de Renato Brasileiro de Lima no sentido de que o inquérito policial tem, como uma de suas características, ser procedimento temporário, *in verbis*: “(...) diante da inserção do direito à razoável duração do processo na Constituição Federal (art. 5º, LXXVIII), já não há mais dúvidas de que um inquérito policial não pode ter seu prazo de conclusão prorrogado indefinidamente”.²⁰⁵

X Respostas objetivas aos quesitos

316. Diante de todo o exposto, resta responder, objetivamente, as seguintes questões formuladas:

1ª) Em que pese a existência da Súmula Vinculante nº 24 do STF²⁰⁶ e da Súmula nº 430 do STJ,²⁰⁷ tem se constatado o vício de a Fazenda Pública direcionar ou redirecionar a execução fiscal contra os administradores de empresas, diante do simples fato da não localização ou insuficiência de bens da pessoa jurídica. É constitucional o direcionamento ou redirecionamento do respectivo crédito tributário para a pessoa do administrador da empresa devedora sem o ato administrativo fundamentado de imputação dessa responsabilidade de terceiros

²⁰⁴ Cf. STF, INQ. 4391/DF, rel. min. Dias Toffoli, j. 29/6/2018, *DJe*-117, publicação 1º/8/2018; INQ. 4429/DF, rel. min. Alexandre de Moraes, j. 8/6/2018, *DJe*-117 publicação 14/6/2018.

²⁰⁵ LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de Processo Penal*. 4ª edição. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 140.

²⁰⁶ STF. Súmula Vinculante nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º incisos I a IV da lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

²⁰⁷ STJ. Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN, sem ter sido sequer facultado ao administrador o devido processo legal no âmbito administrativo, ou seja, sem ter sido assegurado ao administrador de empresa direito ao contraditório, à ampla defesa e aos recursos inerentes no correspondente processo administrativo fiscal (PAF)?

R.) Não. A Constituição Federal de 1988, além de garantir o direito de propriedade (art. 5º, XXII; art. 170, II), o princípio da legalidade (CF, art. 5º, II; art. 150, I), o direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV, a), assegura que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV) e afirma que aos litigantes, não só em processo judicial, mas também no processo administrativo, são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV).

Existindo, pois, lei, de determinado ente da Federação, estabelecendo o processo administrativo fiscal, não pode jamais ser suprimido o direito a esse prévio processo com o reconhecimento nele do direito constitucional à ampla defesa na esfera administrativa, sob pena de supressão inconstitucional da instância administrativa assegurada pela Lei Maior.

Para que o administrador de empresa possa ser tido como responsável tributário, além da demonstração pelo Fisco da impossibilidade de o tributo ser quitado pela pessoa jurídica (já que a responsabilidade do art. 135 do CTN é subsidiária própria) e do cometimento doloso, por parte da pessoa que assumiu a gestão da empresa, de atos com excesso de poderes, infração de lei ou do contrato social ou estatuto (requisitos de responsabilidade indireta subjetiva do art. 135 do CTN), esses gerentes devem ser, previamente, notificados pessoalmente a apresentar a sua ampla defesa, no prévio processo administrativo de lançamento ou de imputação de responsabilidade, devendo emergir em consequência decisão administrativa fundamentada sobre a exatidão ou não da imputação feita a terceiros, só assim, poderá o nome do responsável tributário ser inscrito em dívida ativa e constar na respectiva certidão de dívida ativa (CDA).

Assim, enfatize-se, para que o nome do responsável tributário possa constar na respectiva CDA, ou para que possa suceder a representação fiscal para fins penais, deve ele ter sido notificado para se defender contra a acusação de prática de infração de lei, como, por exemplo, a dissolução irregular da sociedade ou o cometimento de apropriação indébita tributária, ou de contrato social ou estatuto da empresa na seara do processo administrativo fiscal de lançamento ou de imputação de responsabilidade e que daí emane ato decisório administrativo devidamente motivado, fazendo coisa julgada administrativa.

Não é pelo fato de o indivíduo ter agido com excesso de poderes ou cometido uma ilegalidade, uma infração que ele não possa ser tido como sujeito passivo indireto da obrigação tributária principal, na condição de responsável tributário.

De fato, quando da constituição do crédito tributário ou quando da realização do lançamento tributário ou da imputação da responsabilidade de terceiro, em tudo isso é necessária a identificação dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, sendo também indispensável, existindo previsão legal de processo administrativo fiscal, que sejam assegurados ao contribuinte e ao apontado responsável tributário o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

No momento da constituição do crédito tributário ou no momento do lançamento tributário, ou ainda que em outro momento e por outro processo administrativo, o terceiro é indicado como responsável tributário diante da acusação de ter agido com excesso de poderes, ou com infração de lei ou do contrato social, o fato incontestável é que ele se torna pessoalmente, ou seja, integralmente responsável pelo crédito tributário, pois tornando a correspondente decisão premissa na esfera administrativa, o terceiro se torna sujeito passivo na condição de responsável subsidiário, devendo constar o seu nome na Certidão de Dívida Ativa – CDA, não havendo como acatar o equivocado raciocínio de que bastaria, para a responsabilização de terceiro, declaração feita por autoridade administrativa fiscal ou pelo procurador da Fazenda, com a simples colocação na CDA do nome do terceiro, sem que tenha sido oferecido a ele o devido processo legal nem dado a ele a oportunidade do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

Não é razoável que a consequência gravíssima que passa a arcar o terceiro com a sua imputação como responsável tributário, com risco ao seu direito fundamental de propriedade, seja feita por mera declaração da autoridade fazendária, sem que seja dado a ele a oportunidade do processo administrativo fiscal nem a ocasião para o contraditório e a sua ampla defesa na esfera administrativa, como exige a Constituição Federal.

De modo que sequer a autoridade judicial poderia, tanto em processo de conhecimento quanto de execução fiscal, admitir essa mera declaração, ainda que colocado o nome de terceiro indevidamente na CDA – uma vez que não espolharia o que, na realidade, havia sido discutido e provado no âmbito do processo administrativo fiscal –, com a exclusão do direito ao contraditório e à ampla defesa no âmbito administrativo, pois, se assim agisse, estaria o magistrado suprimindo que a colocação do nome de terceiro como responsável esteja decidido com todas as garantias fundamentais no âmbito do PAF, quando a Constituição da República impõe que *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal* substantivo e adjetivo, bem como assegura que *aos litigantes e aos acusados em geral, não só em processo judicial, mas também em processo administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.*

Ainda que o crédito tributário já esteja definitivamente constituído, hipótese, por exemplo, dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando a entrega da declaração do débito fiscal já traz o aludido efeito, assim mesmo o Fisco não está dispensado, para inserir o nome do terceiro (representante, administrador, etc.) na CDA, de instaurar, ainda que após o recebimento das declarações dos contribuintes – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), e Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) – outro processo administrativo fiscal, não, necessariamente, para lançar ou constituir de ofício a parte do crédito não declarado, mas, pelo menos, para a apuração dessa responsabilidade do administrador, como dito acima, com a observância do devido processo legal e seus corolários: contraditório e ampla defesa, com meios e recursos inerentes a ela.

A Certidão de Dívida Ativa – título executivo extrajudicial –, exarada após a inscrição do crédito em Dívida Ativa, só tem a merecida presunção de liquidez e certeza, quando espelha a realidade da constituição do crédito ou do lançamento ou da imputação de responsabilidade a terceiro, não sendo juridicamente viável que alguém possa ser declarado unilateralmente responsável tributário pela autoridade fiscal ou fazendária, no momento da inscrição do crédito em Dívida Ativa ou da expedição da Certidão de Dívida Ativa, sem que esse sujeito passivo indireto tenha tido direito ao devido processo legal administrativo e ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo fiscal.

Portanto, é, juridicamente, inaceitável a inclusão do nome do responsável tributário em sentido estrito nem a substituição de CDA em qualquer processo judicial, sem que, previamente, a este tenha sido, na esfera do processo administrativo fiscal, reconhecido todos esses direitos, enfatizando-se que a Lei Maior garante que ninguém será privado da liberdade e de seus bens sem o devido processo legal e que aos acusados ou litigantes, em processos judicial ou também administrativo, o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

Incide, no caso, a Súmula nº 392 do STJ: *A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.*

Inclusive, existe sólida jurisprudência do STF (STF-T1. AC 1.887 MC/SP; STF-T1. RE 107.698/RJ; STF-Pleno. RE 388.359/PE; STF-Pleno. RE 389.383/SP), considerando inconstitucional ato normativo que tenda a suprimir ou embaraçar o direito de recurso no âmbito do processo administrativo fiscal.

Há, outrossim, jurisprudência consolidada do STF no sentido da indispensabilidade do processo administrativo disciplinar com o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa (STF-Pleno. ADI 2.120/AM), o mesmo sucedendo,

especificamente, em relação ao processo administrativo fiscal de lançamento de crédito tributário, bem como de imputação de responsabilidade a desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, quer seja contribuinte, quer seja responsável tributário (STF-T1. Ag. Reg. no RE 608.426/PR).

Dessarte, caso não tenha sido oferecido ao terceiro o prévio processo administrativo de imputação fiscal, onde este poderia apresentar o contraditório e a ampla defesa no sentido de que não cometera nenhum ato de que fora acusado, de que trato o artigo 135 do CTN, ou que o contribuinte teria condições financeiras de arcar com o débito tributário exigido, gerando o conseqüente ato de decisão administrativa perempta devidamente fundamentado, não pode o nome desse terceiro constar na Certidão de Dívida Ativa, nem pode o Fisco pretender colocar ou substituir, em processo judicial, o nome desse terceiro como sujeito passivo na condição de responsável tributário nem pode promover em desfavor deste a representação fiscal para fins penais, pois interpretação em sentido contrário ao que aqui está sendo demonstrado implicaria em rasgar a Carta Magna em total desrespeito ao expressamente exigido pelo artigo 5º, *caput*, incisos XXII, XXXIV, LIV e LV.

Por fim, a Constituição da República não se contenta que sejam observados o devido processo legal material e adjetivo nos processos judiciais, posto que impõe que esses princípios sejam obedecidos também no seio dos processos administrativos de qualquer espécie.

Assim, não pode a Fazenda Pública pretender trocar, em processo judicial, a CDA que não continha o nome do responsável tributário, por uma nova CDA, que não reflita aquilo que realmente fora discutido e decidido com fundamentação no correspondente processo administrativo de lançamento ou de imputação de responsabilidade.

De modo que é incontestável que, existindo legalmente o processo administrativo fiscal, o administrador de empresa tem direito a ser notificados para prévia apresentação de defesa na esfera administrativa sobre a imputação que lhe fora dirigida e tem, outrossim, direito do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes no âmbito administrativo, bem como tem direito que a decisão administrativa decorrente seja motivada, isso tudo como corrobora o artigo 2º, *caput*, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

2ª) A ausência de ato administrativo constitutivo da responsabilidade do sócio que exerça na prática a gestão da empresa ou do seu administrador (CTN, art. 135), no âmbito do PAF, implica em perda da presunção de certeza e liquidez e na própria nulidade da Certidão de Dívida Ativa – CDA? E pior: a falta de intimação ao gerente, para que se defenda do suposto ilícito que lhe está sendo acusado, macula a CDA de vício insanável?

R.) Sim. Isto, especialmente, com supedâneo na Súmula nº 392 do STJ, que veda a substituição de CDA com a modificação do sujeito passivo da execução,

no artigo 142 do CTN, que determina que, no lançamento, sejam identificados os sujeitos passivos, nos artigos 201 e 204 do mesmo Código, que exigem a regularidade da inscrição do crédito em dívida ativa, do artigo 202 da mesma lei, que dispõe que o termo de inscrição em dívida ativa indicará, obrigatoriamente, o nome do devedor e, sendo o caso, o dos corresponsáveis, e diante da regra no sentido de que qualquer omissão dos requisitos previstos no artigo 202, ou erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente (CTN, art. 203).

Ademais, o Decreto com força de lei nº 70.235, de 6 de março de 1972, que disciplina o processo administrativo fiscal, reza, no inciso II do artigo 59, que são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Conforme a Súmula nº 430 do STJ, *o mero inadimplemento do crédito tributário por parte do contribuinte não caracteriza o tipo infração à lei.*

Só pode ser entendido como regular a inscrição do crédito em dívida ativa se essa inscrição tenha sido precedida de processo que observe o *due process of law* e assegure ao contribuinte ou ao responsável tributário o contraditório, a ampla defesa e os recursos a ela inerentes, sendo que, indubitavelmente, não pode a Administração tributária, rasgando os supracitados direitos fundamentais dos sujeitos passivos tributários, colocando-os, em consequência, em risco os seus direitos fundamentais de propriedade e da própria liberdade física, suprimir deles o regular processo administrativo fiscal.

Repita-se, pois, que a ausência de qualquer um desses requisitos indispensáveis acima mencionados, dentre eles a não indicação do nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, torna, nos termos dos artigos 203 e 204 do CTN, e do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a CDA nula, destituída de sua presunção relativa de certeza e liquidez e sem o seu efeito de prova pré-constituída.

3ª) É legítima a imputação penal dos administradores de empresas, sem ato administrativo fundamentado de responsabilização dos mesmos no âmbito do processo administrativo fiscal, e, portanto, sem que sejam a eles assegurado o devido processo legal e os seus corolários: o contraditório, a ampla defesa e os recursos inerentes no correspondente PAF?

R.) Não. Para o encaminhamento da representação fiscal para fins penais contra o administrador de pessoa jurídica, além da indispensabilidade de o agente fiscal aguardar a constituição definitiva do crédito tributário (Súmula Vinculante nº 24 do STF), deve também, eventualmente, só encaminhar essa representação após decisão definitiva fundamentada da Administração tributária sobre a imputação de ter o considerado responsável tributário agido com abuso de poderes ou com infração de lei, do contrato ou do estatuto da sociedade

Se a constituição definitiva do crédito tributário é condição de punibilidade do crime de sonegação fiscal, não se deve imputar o crime àquele que não consta na certidão de CDA. Do mesmo modo, se o pagamento do crédito tributário extingue a punibilidade, não se pode imputar crime àquele que não deve, sob pena de, por via oblíqua, o Ministério Público realizar o redirecionamento de execuções fiscais contra terceiros, em desrespeito aos direitos do contribuinte.

Caso prevaleça a tese da desnecessidade de prévia decisão administrativa fundamentada da responsabilidade de terceiros, para a posterior representação fiscal para fins penais, continuará sendo violado o direito do responsável tributário de petição (CF, art. 5º XXXIV, *a*), o direito ao devido processo legal (CF, art. 5º, LIV) e o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes também na seara administrativa (CF, art. 5º, LV), com o inconstitucional suprimento da via do processo administrativo ao acusado.

4ª) Haveria, na situação da questão anterior, a ocorrência de sanção política, como forma transversa de coagir o administrador a pagar o crédito tributário devido pela pessoa jurídica, tendo em vista que, pela legislação penal vigente, o parcelamento do crédito tributário impede ou suspende a ação penal e que o pagamento do crédito tributário antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade?

R.) Sim. É possível que se configure sanção política. Há relatos dessa prática, ou seja, o envio de representações fiscais para fins penais contra os administradores logo após os lançamentos dos créditos tributários devidos pelos contribuintes, e, no mais das vezes, sem que tenham existido os processos administrativos fiscais de imputação de responsabilidade aos administradores, como forma de coercibilidade para que este quite ou parcele até com recursos próprios os débitos fiscais da sociedade, apesar de o STF repudiar essa prática nefasta, como comprovam as suas Súmulas de nºs 70, 323 e 547.

5ª) Esses comportamentos dos agentes fiscais de colocar os nomes dos administradores na CDA para efeito de execução fiscal dirigida ou redirecionada contra eles e o encaminhamento de notícia crime contra esses administradores para o Ministério Público, sem a existência de prévio ato administrativo fundamentado da imputação feita aos administradores decorrente de PAF, afronta e desestimula o livre exercício de atividade econômica, um dos fundamentos maiores da ordem econômica (CF, art. 170, *caput*, e parágrafo único)?

R.) Sim. Essa desconsideração imotivada de que o débito tributário, salvo prova em contrário formado no âmbito do PAF, é da pessoa jurídica e não indiretamente do seu administrador, causa desestímulo ao livre exercício de atividade econômica (CF, art. 1º, *caput*, inciso IV; art. 5º, *caput*, inciso XIII; art. 170, *caput*, inciso II, e parágrafo único).

Como bem ponderaram Hugo Machado Segundo e Raquel Machado, deve ser assegurado “o respeito a estruturas societárias que estimulam os indivíduos a empreenderem riscos indispensáveis ao progresso econômico e, em última análise, à própria livre iniciativa”.²⁰⁸

6ª) O administrador de pessoa jurídica e responsável tributário tem direito à conclusão do processo criminal em tempo socialmente aceitável sem ficar coagido por tempo demasiado em virtude da inércia de cumprimento de diligências e da lentidão na produção de provas por parte do Estado acusador?

R.) Sim. A Constituição da República, no seu artigo 5º, *caput*, inciso LXXVIII (acrescentado pela EC nº 45, de 8.12.2004), assegura a todos, no âmbito judicial e administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Conforme reiterada jurisprudência do Augusto Pretório, a pendência de investigação ou do processo administrativo ou judicial, especialmente o judicial penal, por prazo irrazoável e sem amparo em suspeitas ou em indícios contundentes ofende à razoável duração do processo ou inquérito policial (CF/1988, art. 5º, *caput*, inciso LXXVIII), o direito à inviolabilidade da honra e da imagem (CF/1988, art. 5º, *caput*, inciso X), enfim, à dignidade da pessoa humana (CF/1988, art. 1º, *caput*, inciso III), sendo *dever do Poder Judiciário exercer sua atividade de supervisão judicial* (STF, Pet 3.825/MT, Rel. Min. Gilmar Mendes), *fazendo cessar toda e qualquer ilegal coação por parte do Estado-acusador*.

O remédio processual para enfrentar esses processos penais com decurso além do socialmente aceitável pode ser a impetração de *habeas corpus* para o trancamento da ação penal.

É o Parecer.

Brasília-DF, 30 de julho de 2020.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECHO, Renato Lopes. Desdobramento das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. *In: Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, nº 204, São Paulo: Dialética, setembro de 2012, p. 45 a 57.

BECHO, Renato Lopes, *A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? In: Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 182, São Paulo: Dialética, novembro de 2010, p. 71 a 85.

²⁰⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Responsabilidade de sócios e administradores e devido processo legal, artigo citado, p. 134.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária de terceiros na jurisprudência como indicativo para a necessidade de revisão da Súmula 435 do STJ. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 213, São Paulo: Dialética, 2013, p. 127 a 139.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal anotada*. 12. edição, São Paulo: Saraiva, 2017.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Responsabilidade tributária. O dever de observância ao devido processo legal e motivação*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 164, São Paulo: Dialética, 2009, p. 32 a 42.

CANAZARO, Fábio. *A responsabilidade tributária dos sócios e dos dirigentes em relação ao passivo tributário das sociedades corporativas*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 145, São Paulo: Dialética, outubro de 2007, p. 23 a 35.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. Edição. São Paulo: Noeses, 2018.

CHIESA, Clélio. Responsabilidade tributária do sócio e administrador – caracterização e procedimento para a sua constituição – nome constante da CDA – Cabimento ou não de exceção de pré-executividade – uma reflexão sobre entendimento do STJ. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 14. São Paulo: Dialética, 2010, p. 45 a 63.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. Edição. São Paulo: Saraiva, 2018.

CUNHA, Isabel Marques da. A responsabilidade do arrematante de imóvel em hasta pública por dívidas de IPTU pretéritas. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, vol. 180, São Paulo: Dialética, setembro de 2010, p. 85 a 92.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. Volume 1. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 14. Edição. 2013, p. 293 a 304.

FERRAGUT, Maria Rita. Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do administrador: um avanço. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 178, São Paulo: Dialética, 2010, p. 102 a 106.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade tributária do sócio e do administrador – Nova sistemática. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 14. São Paulo: Dialética, 2010, p. 29 a 44.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*, Belém: CEJUP, 1986.

LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de Processo Penal*. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. A responsabilidade tributária dos administradores – a incidência do art. 135, III, do CTN. In: *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)* n. 36, Belo Horizonte: Fórum, nov. e dez. de 2008, p. 155 a 191.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume 2. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Defesa do contribuinte no processo de lançamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 14. São Paulo: Dialética, 2010, p. 138 a 153.

MACHADO, Hugo de Brito. *Redirecionamento de execução fiscal e prescrição*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 181, São Paulo: Dialética, 2010, p. 71 a 77.

MACHADO, Hugo de Brito. *O responsável tributário e o direito de defesa no procedimento administrativo*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 160, São Paulo: Dialética, 2009, p. 43 a 50.

MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções políticas no direito tributário*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, volume 30, São Paulo: Dialética, 1998, p. 46 a 49.

MACHADO, Schubert de Farias. *As garantias constitucionais conferidas ao acusado e do direito tributário sancionador*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 314 a 328.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 16/2003*. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Responsabilidade de sócios e administradores e devido processo legal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 134 a 149.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Notas sobre a responsabilidade tributária de terceiros*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 201 a 217.

MARQUES, Leonardo Nunes. *A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida: requisitos e procedimento*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 179, São Paulo: Dialética, 2010, p. 102 a 118.

MARTINS, Adriano Vidigal. *A contagem do prazo prescricional do crédito tributário em relação aos sócios administradores*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, volume 216, São Paulo: Dialética, 2013, p. 7 a 21.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Parecer: Inteligência do art. 133 do Código Tributário Nacional – origem do dispositivo – Evolução jurisprudencial e doutrinária – Inaplicabilidade à hipótese consultada*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* volume 145, São Paulo: Dialética, outubro 2007, p. 132 a 147.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Breves reflexões sobre o direito de defesa nos processos administrativos*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 211, São Paulo: Dialética, 2013, p. 88 a 90.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. Segundo volume. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 211, São Paulo: Dialética, 2013, p. 147 a 154.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Processo administrativo tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Direito tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. São Paulo: Revista dos Tribunais e Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012, p. 311 a 332.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Responsabilidade: sucessores e infrações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.). *Tratado de direito tributário*. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 219 a 244.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A prevalência da tese da criminalização da cobrança e não recolhimento intencional do ICMS. In: *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 18, n. 103, p. 65-76. jan./fev. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções administrativas tributárias. In: *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 21, p. 79-86, maio/jun. 2006.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Condicionantes das isenções em direito tributário. In: *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 38, p. 27-35, 2003.

SILVA, Alexandre Alberto. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha dos Tribunais, 1975.

TAKANO, Caio Augusto. Análise da Portaria PGFN nº 713/2011 em face da jurisprudência do STJ e do art. 135 do Código Tributário Nacional – Limites à responsabilização dos sócios e administradores. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 203, São Paulo: Dialética, 2012, p. 65 a 78.

TAVARES, Alexandre Macedo. A inexistência de correlação lógica entre a inclusão do nome do sócio na CDA (= causa) e a inversão do ônus da prova da ausência dos requisitos do art. 135 do CTN (= efeito). In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 152, São Paulo: Dialética, 2008, p. 7 a 20.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Substituição tributária no regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais)*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* nº 70, São Paulo: Dialética, julho 2001, p. 87 a 108.

VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito tributário*. Parte geral. 10ª edição. Porto Alegre: Sulina, 1991.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar; MARINHO, Rodrigo César de Oliveira. A responsabilidade tributária prevista no art. 133 do CTN. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* vol. 182, São Paulo: Dialética, novembro 2010, p. 71 a 85.

XAVIER, Alberto. Responsabilidade tributária dos sucessores na alienação de estabelecimento. In: *Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)* volume 167, São Paulo: Dialética, agosto 2009, p. 7 a 17.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A responsabilidade tributária e criminal de representantes e administradores e o direito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa também na esfera administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 18, n. 107, p. 107-228, set./out. 2020. Parecer.
